

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

---

LA  
SITUATION DES ÉTRANGERS

VIS-A-VIS

DES IMPOTS FRANÇAIS  
SUR LES REVENUS  
(IMPOTS CÉDULAIRES ET GÉNÉRAL)

---

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Le jeudi 6 juin 1935, à 14 heures

PAR

**André TURQ**

---

*Président :* M. EDGARD ALLIX.

*Suffragants :* { MM. JÈZE  
                              HAMEL } *professeurs.*

---

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU  
ROUSSEAU ET C<sup>ie</sup>

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

---

1935





**THÈSE**

**POUR LE DOCTORAT**



**La Faculté n'entend donner aucune approbation  
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;  
ces opinions doivent être considérées comme propres  
à leurs auteurs.**



UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

---

LA  
SITUATION DES ÉTRANGERS

VIS-A-VIS

DES IMPOTS FRANÇAIS  
SUR LES REVENUS  
(IMPOTS CÉDULAIRES ET GÉNÉRAL)

---

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Le jeudi 6 juin 1935, à 14 heures

PAR

**André TURQ**

---

*Président* : M. EDGARD ALLIX.

*Suffragants* : { MM. JÈZE  
HAMEL } *professeurs.*

---

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU  
ROUSSEAU ET C<sup>ie</sup>

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULIER, 13

—  
1935





# LA SITUATION DES ÉTRANGERS VIS-A-VIS DES IMPÔTS FRANÇAIS SUR LES REVENUS

---

## INTRODUCTION

Les conditions économiques de la vie moderne, le développement extraordinaire et l'accélération continue des moyens de transport ont amené, de nos jours, des mouvements de population qu'on n'aurait pu prévoir autrefois.

D'autre part, l'essor économique et industriel a provoqué la création de grandes entreprises collectives, dont le capital, divisé en actions, circule dans le monde entier.

Ce double courant d'hommes et de capitaux, dont l'intensité n'a fait que croître au cours de la période de l'après guerre, a mis à l'ordre du jour, en toutes matières, et en particulier dans le domaine fiscal, l'étude des questions internationales.

La généralisation des impôts sur le revenu adoptés peu à peu, par les divers Etats, a soulevé, en outre, de délicats problèmes, en ce qui concerne la taxation des profits suivant leur origine territoriale.

Le lieu de production du revenu, celui où il est perçu ou consommé, le domicile et la résidence du bénéficiaire peuvent, en effet, se trouver situés dans des pays différents entre lesquels se sont élevés des conflits d'imposition que la Société des Nations s'est efforcée de trancher.

Le problème international de l'imposition des étrangers a fait l'objet de nombreuses études théoriques par d'éminents professeurs, tels que MM. Einaudi, Seligman, Griziotti, Niboyet, Oualid, sir J. Stamp.

Corrélativement aux dissensions qui se sont produites entre les divers Etats, le droit fiscal interne de chaque pays a eu à résoudre des difficultés, de jour en jour plus nombreuses, au sujet de l'imposition des étrangers.

Le droit fiscal français est sur ce point en pleine évolution, et les récentes modifications qu'il vient de subir justifient un nouvel examen de la situation de cette catégorie de contribuables, vis-à-vis des impôts sur les revenus.

Réserve faite de quelques modalités particulières d'application, notre système fiscal ne fait aucune distinction entre les nationaux et les étrangers au point de vue de l'établissement de l'impôt.

Mais tandis que les anciennes contributions directes, basées sur des signes extérieurs, ne tiennent compte que des éléments situés en France, les impôts sur les revenus soulèvent de délicats problèmes en ce qui concerne leur champ territorial d'application.

Or, la plupart des difficultés de cette nature se



présentent à l'occasion de la taxation des étrangers.

Nombreux, en effet, sont ceux qui, habitant en France, ont conservé des intérêts dans leur patrie.

L'étude de la situation des étrangers vis-à-vis des impôts français sur les revenus entraîne donc, non seulement la recherche de l'influence de la nationalité, mais aussi l'examen des conditions d'exigibilité de chaque impôt et des modalités de son application aux divers profits, suivant leur origine territoriale.

Après un bref aperçu historique de la question et l'exposé rapide de quelques notions générales, un chapitre spécial sera consacré à chaque cédule et à l'impôt complémentaire sur le revenu global. Cette division nous semble préférable à toute autre, étant donné le manque d'homogénéité de nos impôts sur les revenus.

Les dispositions communes aux divers impôts seront, d'autre part, groupées en un chapitre distinct, suivi d'une courte étude de droit comparé.





## CHAPITRE PREMIER

### HISTORIQUE ET NOTIONS GÉNÉRALES

#### SECTION I. — HISTORIQUE.

« Quand on étudie la condition des étrangers dans les anciennes législations, on remarque qu'elle s'améliore à mesure que les classes inférieures s'élèvent et que les distinctions s'affaiblissent entre les membres d'un même Etat » (Serrigny, *Traité du droit public des Français*, p. 202 et s.).

Depuis l'esclavage et le servage antiques jusqu'aux principes de fraternité proclamés par l'Assemblée Nationale de 1789 « conviant tous les peuples de la terre à jouir des droits sacrés et inviolables de l'humanité au sein de la France libre », on constate, en effet, un adoucissement progressif du sort des étrangers en matière fiscale.

Les mouvements de population, peu fréquents dans l'antiquité et sous l'ancien régime, ne donnaient d'ailleurs pas un relief très accusé à la question.

Il est en particulier bien difficile de préciser quel était, à cet égard, le régime en vigueur à Rome.

Darembert et Saglio indiquent (1) que les communautés juives étaient assujetties à un impôt spécial dont l'origine, très curieuse, remontait aux cotisations qu'elles versaient pour alimenter le Trésor du Temple de Jérusalem. A la chute de ce temple, le gouvernement romain décida de percevoir pour son propre compte les offrandes, jusque là volontaires, que les juifs envoyaient en Palestine.

D'après les mêmes auteurs (t. III, p. 303), dans certains cas, l'étranger était traité en ennemi, ses biens étaient saisis, devenaient *res nullius* et appartenaient au premier occupant. C'était donc la suppression catégorique du contribuable étranger, et il ne pouvait s'y soustraire qu'en se plaçant sous la sauvegarde d'un citoyen à titre d'*hospes* ou de client. Ce procédé rigoureux ne devait pas être, cependant, d'une application générale. Fustel de Coulanges signale, en effet (2), le bon accueil réservé aux étrangers et la protection qui leur était accordée pour « des raisons de commerce ou de politique ».

Ce qui est plus nettement établi, c'est que Rome rançonnait durement les provinces conquises, s'appropriait à titre privé leur territoire (3) et en concédait, ensuite, la jouissance moyennant un loyer, tantôt fixé en argent et tantôt en nature. Sous une forme déguisée, ce n'était ni plus ni

---

(1) *Dictionnaire des Antiquités grecques et romaines*, t. III, p. 625.

(2) *La Cité antique*, p. 230 et s.

(3) Mommsen, *Histoire romaine*, t. 6, p. 7.



moins qu'un impôt foncier dont les immeubles italiens étaient exempts. Les habitants des provinces étaient soumis en outre à la *capitatio humana* ou *plebeia* qui d'après Accarias (1) ne s'appliquait pas en Italie, et devait frapper surtout les personnes ne possédant pas d'immeubles.

Aussi, ce régime, en vigueur jusque sous Dioclétien, aboutit « à l'exploitation systématique des provinces », aggravée par l'iniquité des fermiers chargés du recouvrement (Accarias, *op. cit.*, t. I, nos 208 et 209).

On trouve des renseignements plus précis, en ce qui concerne la condition fiscale des étrangers ou métèques en Grèce (Darembert et Saglio, *op. cit.*, t. II, p. 504 et s.).

Ils étaient soumis aux mêmes charges que les citoyens et, en outre, à un impôt de capitalisation spécial, le *metoïkion*, dont le taux uniformément fixé était, pour les hommes, double de celui des femmes. Le droit de vendre sur l'Agora, à Athènes, leur était conféré moyennant le paiement d'une redevance particulière à laquelle échappaient les citoyens.

En ce qui concerne l'*eisphora*, impôt extraordinaire, présentant tous les caractères d'un impôt sur le revenu, et pour le paiement duquel les contribuables étaient rangés en classes appelées *symmories*, les métèques formaient une *symmorie* spéciale qui devait fournir, probablement, le sixième

---

(1) *Précis de droit romain*, t. I, p. 529.

du contingent total. Etant donné le petit nombre d'étrangers qui se trouvaient à Athènes, il est permis de supposer qu'ils étaient, pour cet impôt, traités plus durement que les citoyens.

Les Grecs étaient en outre appelés à fournir à l'Etat des prestations en nature appelées *liturgies*, exigées à l'occasion de certaines fêtes publiques. Les métèques avaient la charge de *liturgies* spéciales, moins onéreuses que celles des citoyens, mais de caractère quelque peu humiliant.

En récompense de services rendus à l'Etat, certains métèques étaient assimilés aux citoyens pour le paiement des impôts, on les appelait des *isotèles*. L'isotélie était à la fois un privilège fiscal et un titre honorifique.

Les immunités diplomatiques fiscales modernes avaient leur analogie en Grèce avec les exemptions d'impôt accordées aux *proxènes* ou représentants de villes étrangères.

Les *proxènes*, exonérés du *metoïkion*, étaient assimilés aux citoyens pour le paiement de l'impôt ordinaire, admis à concourir dans leur *symmorie* pour le paiement de l'*eisphora*, et pouvaient, en outre, bénéficier d'une exemption totale ou partielle de tous impôts.

La situation des étrangers au point de vue fiscal paraît donc avoir été moins rigoureuse à Athènes qu'à Rome. Comme l'indique Marion (1) à propos des finances de la royauté, et avec bien plus de raisons encore, « il faut se garder, cependant, de

---

(1) *Les impôts directs sous l'ancien régime*, p. 121.



trop préciser quand on parle des finances d'autrefois et ne pas prétendre connaître à fond des choses qui souvent n'étaient pas très familières aux administrateurs contemporains eux-mêmes ».

Le système fiscal romain était appliqué en Gaule comme dans toutes les provinces conquises.

Avec le régime féodal disparut la conception romaine de l'impôt tribut pour faire place à la notion franque du don volontaire et de l'aide, mais la condition fiscale des étrangers ne subit aucune amélioration.

On considérait comme étrangers, épaves ou aubains, aussi bien les individus nés hors du Royaume que les Français établis dans un diocèse dont ils n'étaient pas originaires.

Dans certaines seigneuries les aubains étaient réduits en servage. En tous lieux, ils étaient soumis aux droits de chevage et formariage qui semblaient également s'appliquer aux bâtards et aux serfs.

Le droit de chevage, égal à 12 deniers parisis par an, frappait chaque chef de famille étranger établi en France.

Le droit de formariage s'appliquait aux aubains contractant mariage hors de leur condition.

Les étrangers étaient, en outre, incapables de tester ou de recevoir des successions. La rigueur primitive de cette incapacité, connue sous le nom de droit d'aubaine, fut tempérée, par la suite, grâce à de nombreuses exemptions accordées par les rois, par exemple, en faveur de certaines rentes publiques, des marchands fréquentant les foires

nationales, des ouvriers des manufactures, des pilotes et gens de mer. Quelques villes jouissaient, en outre, d'une immunité complète à cet égard, en particulier Dunkerque et Marseille.

En étaient exempts, les sujets des Etats ayant passé avec la France des conventions diplomatiques basées sur le principe de l'exonération réciproque.

Telles furent les conventions notifiées par les lettres patentes de juillet 1762 avec le roi d'Espagne et des Deux-Siciles, du 29 mai 1766 avec le duc des Deux-Ponts, du 3 août 1766 avec l'impératrice d'Autriche, reine de Hongrie, du 15 janvier 1767 avec l'Electeur palatin, etc. (1).

Le roi pouvait, en outre, dans des circonstances spéciales, relever un aubain, en particulier, de cette incapacité.

En dehors de ces droits spéciaux, les étrangers furent, en raison de leur nationalité, soumis, à certaines époques, à des contributions exceptionnelles, nécessitées par les besoins financiers de l'Etat. En septembre 1587 d'abord, Henri III obligea les marchands, banquiers et courtiers étrangers exerçant dans le Royaume à prendre, moyennant finance, des lettres leur tenant lieu de « naturalité ».

En 1639, Louis XIII soumit tous les étrangers du Royaume à des redevances analogues, Louis XIV suivit cet exemple en 1646, 1656 et 1697 (Moreau de Beaumont, *op. cit.*, t. IV, p. 618 et s.).

---

(1) Moreau de Beaumont, *Mémoires concernant les impositions et droits en Europe*, t. IV, p. 618 et s.



Les propriétaires de navires étrangers étaient par ailleurs soumis à un droit de 50 sous par tonneau et par voyage, dont les navires français étaient exempts.

En dehors des impôts normaux dont ils étaient redevables comme les sujets du royaume de France, les étrangers furent donc mis largement à contribution sous l'Ancien Régime.

Leur situation ne paraît pas avoir sensiblement différé de celle des sujets français en ce qui concerne les divers impôts directs de la monarchie.

Pour la taille, d'abord, il y a lieu de distinguer les pays de taille réelle où les impositions étaient établies d'après la nature et la consistance des fonds, et les pays de taille personnelle où la taxation était basée sur l'ensemble des facultés du contribuable.

Dans le premier cas, ainsi d'ailleurs que dans les villes soumises au régime de la taille tarifée, c'est-à-dire rachetée par des taxes de consommation, la nationalité ne pouvait qu'être sans influence sur l'assiette de l'impôt.

Il n'est pas possible de déterminer, par contre, dans quelles conditions les étrangers étaient assujettis à la taille personnelle. Ils ne pouvaient, semble-t-il, en être exonérés, car le privilège d'exemption devait suivre les lettres de « naturalité » (Marion, *Les impôts directs sous l'ancien régime, op. cit.*).

Les étrangers étaient au nombre des contribuables que les intendants taxaient d'office. On craignait, en effet, de les voir écrasés par les collec-

teurs, car ils étaient sans défense (Marion, *L'impôt sur le revenu au XVIII<sup>e</sup> siècle*, p. 6).

Les Suisses bénéficiaient d'une exemption particulière, et le même auteur signale qu'ils étaient souvent recherchés en mariage par des veuves, propriétaires d'un petit commerce ou d'une petite entreprise, qui pouvaient ainsi en continuer l'exploitation sans payer d'impôt (*L'impôt sur le revenu au XVIII<sup>e</sup> siècle*, p. 15).

La capitation, créée en 1695, qui comprenait 22 classes de contribuables, allant du Dauphin, taxé à 2.000 livres, aux manœuvres et journaliers payant 20 sous, s'appliquait aussi bien aux sujets français qu'aux étrangers. Ces derniers y étaient soumis au bout de 6 mois de résidence (Arrêt du 15 décembre 1722, Brillon, *Dictionnaire des arrêts*, Paris, 1727, t. II).

En étaient exempts les ministres des princes étrangers avec leurs officiers et domestiques logeant dans leurs hôtels, les Suisses et Gênois (Moreau de Beaumont, *op. cit.*, t. V, p. 192 ; Lardé, *La Capitation dans les pays de taille personnelle*, p. 271 et s.).

Un arrêt du 2 août 1767 décida que les étrangers ne possédant pas de biens fonds en France et n'y exerçant aucun commerce, profession, métier ou industrie ne seraient pas redevables de la capitation, mais que leurs domestiques ne jouiraient pas de la même exemption.

L'imposition des Suisses et Gênois souleva de nombreuses difficultés. Les Suisses engagés dans l'armée du roi bénéficiaient de l'exemption géné-

rale accordée à tous les militaires. Certains d'entre eux prétendirent continuer à profiter de la même exonération après avoir quitté le service, mais après de nombreuses vicissitudes un édit de décembre 1781 (article 4) les assimila à la généralité des étrangers.

Véritables impôts sur les revenus, les dixième, vingtième et cinquantième auxquels l'ancienne monarchie dut recourir pendant le dernier siècle de son existence ne s'appliquaient qu'aux revenus produits en France et ne paraissent pas avoir comporté de régime spécial de taxation pour les étrangers (Marion, *Machault d'Arnouville*, p. 30).

Avec la Révolution et le système fiscal de la Constituante disparurent toutes les différences maintenues jusque-là entre les étrangers et les citoyens français en matière d'impôt.

L'influence physiocratique, qui apparaît clairement dans l'œuvre de la Constituante, conduisit à un régime d'égalité parfaite auquel s'est substitué de nos jours un système éclairé de protectionnisme fiscal, d'ailleurs très modéré.

L'œuvre des organismes de coopération internationale a ouvert une phase toute récente d'ententes bilatérales entre les divers Etats, destinées à régler la situation fiscale de leurs ressortissants respectifs.

Un droit conventionnel international se substitue ainsi, peu à peu, au droit interne et permet d'envi-



sager, dans un avenir encore bien lointain, l'uniformisation désirable des principes généraux du droit fiscal des divers Etats,

## SECTION II. — NOTIONS GÉNÉRALES.

### TITRE PREMIER. — *Fondement de l'imposition des étrangers.*

L'imposition des étrangers en France est subordonnée à l'existence, pour chacun d'eux, d'un point d'attache dans notre pays.

De toute évidence, ne sauraient être soumis à l'impôt les étrangers n'ayant en France ni domicile, ni résidence, ni propriétés, exploitations ou occupations quelconques.

Mais la taxation des étrangers domiciliés dans notre pays, y résidant ou y possédant des intérêts apparaîtrait, par contre, des plus légitimes.

Ils bénéficient en effet, pour leur personne et pour leurs biens, de la protection de nos lois. Ils jouissent dans la même mesure que les Français de la plupart des aménagements effectués ou des services assurés par l'Etat et les collectivités régionales ou locales. Ils doivent donc, à juste titre, supporter leur part des charges budgétaires correspondantes.

Enfin, si l'on considère les lois fiscales comme d'ordre public, elles sont applicables, sur l'ensemble du territoire, à tous les individus quelle que soit

leur nationalité et à tous les biens quel que soit leur possesseur.

Aussi, le principe de l'imposition des étrangers n'a-t-il jamais été sérieusement contesté.

La répartition, entre les divers Etats, des facultés contributives des redevables ayant des points d'attache sur le territoire de chacun d'eux soulève, par contre, de sérieuses difficultés.

A défaut d'ententes internationales, les mêmes éléments d'imposition peuvent, en effet, être cotisés de multiples fois ou échapper à toute taxation.

Le problème est lié, comme on le voit, à celui des doubles impositions internationales et la solution doit en être cherchée dans les résultats des travaux entrepris à ce sujet sous le patronage de la Société des Nations.

Un Comité d'experts scientifiques réunis par la S. D. N. a dégagé, à cet égard, dans son rapport publié en 1923, un nouveau fondement du droit pour les Etats d'établir des impôts.

D'après les experts, « le montant total des impôts acquittés selon la capacité de paiement du contribuable devrait être réparti entre les autorités fiscales concurrentes, en proportion des *intérêts économiques* de ce contribuable qui relèvent de chacune des autorités en question » (Rapport, p. 22).

« Jusqu'à ces derniers temps, la fiscalité a pris surtout en considération l'*allégeance politique*, notion qui dérive de la vieille théorie des statuts, du droit international privé : l'Etat a juridiction sur ses nationaux, dont le statut personnel les suit en tous

lieux, et sur les biens qui sont situés sur son territoire ».

« Actuellement, à la conception de l'*allégeance politique* tend à se substituer la conception plus souple et plus moderne de l'*allégeance économique* : on peut dépendre d'un pays, non seulement par les biens qu'on y possède ou par sa nationalité, mais aussi par ses intérêts économiques, et la même personne est susceptible d'être imposée dans plusieurs pays à la fois, parce qu'elle peut avoir des intérêts économiques dans plusieurs Etats » (Allix, Cours de doctorat 1931-1932 : *Domaine d'application territoriale de la loi fiscale*, p. 170).

D'après le même auteur (1), « ce qui ressort des longues analyses des experts, c'est que les éléments principaux de l'allégeance économique sont, d'une part, la production, d'autre part, la consommation de la richesse. Un pays peut légitimement fonder son droit d'imposer sur le fait que les richesses qu'il prétend taxer ont pris naissance sur son sol, ou encore sur ce fait que celui qui y vit et y dépense ses revenus bénéficie de la protection de la loi et de l'organisation économique nationales ».

Les travaux des experts scientifiques ont été condensés en formules pratiques par un comité de techniciens dont les résolutions, homologuées en 1925 par le Conseil de la Société des Nations, concluent à l'établissement de l'impôt personnel au lieu du domicile et des impôts réels et cédulaires dans le pays où se trouve la source du revenu.

---

(1) Allix, *Traité de science des finances* (6<sup>e</sup> édit., 1931), p. 565.



Il serait tout à fait désirable que les divers Etats se rangent à cette conception parfaitement rationnelle de l'allégeance fiscale.

## TITRE II. — *Territorialité.*

Le droit de recouvrer des impôts est un des attributs de la souveraineté (1) et comme tel ne peut s'exercer en dehors des frontières.

Les anciennes contributions directes, basées sur des signes extérieurs tangibles et contrôlables, ne s'appliquent qu'aux éléments d'imposition situés sur le territoire français.

Cette règle s'explique par une double raison, de fait et de droit :

De fait, le Fisc ne connaît pas les signes extérieurs qui se trouvent à l'étranger.

De droit, le respect de la souveraineté des Etats étrangers s'oppose à la taxation en France d'éléments situés sur le territoire de ces nations.

Les « quatre vieilles » étaient donc *territoriales* et le principe de la territorialité de l'impôt était à la base de notre ancien système fiscal.

L'introduction des impôts sur les revenus a battu en brèche ce vieux principe traditionnel. Le revenu est un élément instable, essentiellement mobile, il n'est pas toujours produit au lieu du domicile du bénéficiaire.

Il apparaît donc que deux systèmes principaux peuvent être adoptés pour la taxation du revenu :

---

(1) Cf. Allix, *op. cit.*, p. 451.

soit au lieu de production ;

soit au lieu du domicile des bénéficiaires où il est en général consommé.

La législation française fait une large part à l'un et à l'autre de ces procédés.

Certains impôts cédulaires frappent uniquement les revenus produits en France (impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôt sur les bénéfices agricoles, etc.).

La cédule des traitements et salaires et l'impôt général atteignent, au contraire, les revenus dont bénéficient les contribuables domiciliés en France, même si ces profits sont de source étrangère.

Le principe de la territorialité est donc aujourd'hui périmé.

Il est resté valable seulement pour certains impôts déterminés et encore doit-il être entendu dans un sens tout différent de son acception primitive.

En effet, même pour les impôts de caractère territorial, comme la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, les opérations (les ventes, en particulier) effectuées à l'étranger par les entreprises françaises concourent à la formation des bénéfices imposables en France.

On étudiera donc, pour chaque impôt en particulier, les conditions de taxation des revenus suivant leur origine territoriale.

On remarquera, à cet égard, qu'une solution d'ensemble ne peut être donnée à ce problème par suite du manque d'homogénéité des divers impôts sur les revenus et de l'absence de toute règle générale applicable en la matière.

*Alsace-Lorraine.* — Le système français d'impôts sur les revenus a été progressivement étendu à l'Alsace-Lorraine :

L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers par le décret du 22 mars 1920 (art. 6 et 15) ;

La cédule des traitements et salaires et l'impôt général sur le revenu par la loi du 25 juin 1920 ;

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, la cédule des bénéfices agricoles, la cédule des professions non commerciales par la loi du 31 mars 1923 ;

Enfin la contribution foncière par les lois des 13 et 15 juillet 1927.

Tout en conservant un système particulier de contributions locales, l'Alsace-Lorraine est donc actuellement soumise à tous les impôts français, et rien ne la distingue, à ce point de vue, du surplus du territoire.

*Colonies, pays de protectorat et pays sous mandat.*  
— Sauf prescription spéciale du législateur, les lois d'impôt ne s'appliquent qu'au territoire métropolitain. Les colonies, pays de protectorat et pays sous mandat sont en effet dotés d'un système fiscal autonome.

### TITRE III. — *Nationalité.*

La nationalité intervient pour déterminer le droit à certains dégrèvements et à diverses exemptions prévus en matière fiscale.



Il est donc intéressant d'en faire une brève étude, à la fois pour les individus et pour les personnes morales.

### § 1. — *Personnes physiques.*

La nationalité est le lien qui rattache une personne à une nation déterminée.

On distingue la nationalité d'origine « donnée par la loi à un individu, soit dès sa naissance, soit plus tard, seulement mais à raison d'événements qui se rattachent toujours à sa naissance » (1), et la naturalisation qui est la concession de la nationalité à un étranger sur sa demande.

1<sup>o</sup> *Nationalité d'origine.* — L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 10 août 1927 dispose que sont Français d'origine *irrévocablement* :

1<sup>o</sup> Les enfants légitimes nés d'un père Français en France ou à l'étranger ;

2<sup>o</sup> Les enfants légitimes nés en France d'un père qui y est lui-même né ;

3<sup>o</sup> Les enfants légitimes nés en France d'une mère Française ;

4<sup>o</sup> Les enfants naturels nés en France si l'un de leurs parents est Français ou si celui des parents qui les reconnaît en premier lieu est lui-même né en France ;

5<sup>o</sup> Tout individu né en France de parents inconnus ou dont la nationalité est inconnue.

L'article 2 prévoit en outre que *sont Français*,

---

(1) Niboyet, *Droit international privé*, n<sup>o</sup> 29.

*sauf la faculté de répudier cette qualité dans l'année qui suit leur majorité:*

1<sup>o</sup> Les enfants légitimes nés en France d'un père étranger, né à l'étranger, et d'une mère étrangère née en France ;

2<sup>o</sup> Les enfants naturels nés en France de parents étrangers lorsque celui des parents qui les a reconnus en dernier lieu est né en France (V. ci-dessus 4<sup>o</sup>).

Suivant l'article 3, peuvent, jusqu'à l'âge de 21 ans, devenir Français *sur leur demande* les individus nés en France d'un étranger et qui y sont domiciliés.

D'après l'article 4, *devient de plein droit* Français à l'âge de 21 ans tout individu né en France d'un étranger et qui y est domicilié à sa majorité, à moins qu'il ne décline cette qualité dans l'année suivante.

Depuis la loi du 10 août 1927 (art. 8), « la femme française qui épouse un étranger conserve sa nationalité à moins qu'elle déclare expressément vouloir acquérir, en conformité de la loi nationale du mari, la nationalité de ce dernier ».

Réciproquement, la femme étrangère qui épouse un Français n'acquiert la nationalité française que sur sa demande expresse.

2<sup>o</sup> *Naturalisation.* — La naturalisation porte ses effets à l'égard de certains membres de la famille du naturalisé. D'une manière générale, la nationalité française est acquise aux enfants mineurs non mariés dont l'auteur devient Français.

3<sup>o</sup> « *Heimatlosat* » et double nationalité. — Par

suite du jeu des lois sur la nationalité, qui varient d'un pays à l'autre, certains individus ne sont reconnus, comme sujets, par aucun Etat. On les appelle « apatrides » ou « heimatlos ».

Un des plus courants exemples d'« heimatlosat » est celui des réfugiés russes déchus de leur nationalité par le décret de l'U. R. S. S. du 15 décembre 1921. Un accord international en date du 12 mars 1926 a prévu en leur faveur l'octroi de certificats spéciaux dits « Nansen » de nature à leur donner au point de vue fiscal, en particulier, les mêmes avantages qu'aux nationaux des Etats signataires.

La même situation est faite aux réfugiés arméniens.

D'autres personnes peuvent, par contre, se prévaloir simultanément de plusieurs nationalités.

Tel serait le cas, en particulier, d'un individu obtenant le bénéfice de la naturalisation dans un pays étranger sans perdre sa nationalité d'origine.

4<sup>o</sup> *Admission des étrangers en France.* — En principe les étrangers sont librement admis en France sous réserve du droit d'expulsion dont le gouvernement dispose dans certaines conditions. Mais tout étranger âgé de plus de 15 ans devant résider en France plus de deux mois est tenu, dans les 48 heures de son arrivée, de se présenter au commissariat de police ou à défaut à la mairie de sa résidence pour y faire une demande de carte d'identité qui lui est délivrée moyennant l'acquit de certains droits (Décret du 20 janvier 1928).



§ 2. — *Personnes morales* (1).

La nationalité des personnes morales n'est pas, comme celle des individus, réglementée par des textes précis et la doctrine est, sur ce point, fort divisée.

1. — *Sociétés.*

On reconnaît, en règle générale, que la nationalité des sociétés est indépendante de celle des associés, aussi bien, d'ailleurs, pour les sociétés de personnes que pour les sociétés de capitaux.

Des hésitations se produisent, par contre, entre la nationalité du pays du centre d'exploitation effective et celle du pays du siège social.

a) *Système du centre d'exploitation effective.* — Dans un premier système, les sociétés auraient la nationalité de leur centre d'exploitation effective. Mais on fait valoir contre cette théorie qu'il pourrait exister un centre d'exploitation dans plusieurs pays, soit simultanément, soit successivement, et que les sociétés seraient ainsi exposées à des changements de nationalité inadmissibles.

b) *Système du siège social.* — C'est le système très généralement adopté par la jurisprudence française. Mais il appartient aux tribunaux de rechercher si le siège social que s'est donné une société n'est pas simulé, et d'apprécier quel est, en pareil cas, le lieu du siège social réel.

---

(1) Pillet, *Des personnes morales en droit international privé* (Sirey, 1914).

De plus, une notion nouvelle s'est fait jour depuis la guerre de 1914-1919, c'est celle du *contrôle* de la société. Il s'agit de s'assurer si la société qui paraît s'être constituée sous la forme d'un organisme autonome en France n'est pas en réalité une filiale de société étrangère, auquel cas la nationalité française lui serait refusée.

c) *Reconnaissance en France des sociétés étrangères*. — La reconnaissance des sociétés étrangères est fonction de l'idée que l'on se fait de la personnalité civile. Si l'on considère, avec de nombreux auteurs modernes (Pillet, *op. cit.*, p. 34 et s.), que les sociétés sont pourvues d'une personnalité réelle et distincte de celle de leurs membres, on sera amené à leur accorder une reconnaissance internationale. Si avec la législation et la jurisprudence françaises, on estime, au contraire, que la personnalité civile est une création arbitraire de la loi, une fiction tirant sa seule force de l'autorité du législateur qui la concède, les sociétés n'auront pas d'existence dans les divers autres pays.

Toutefois, par exception à ce principe général, les sociétés étrangères de personnes sont reconnues en France de plein droit (Niboyet, *op. cit.*, p. 116).

Les sociétés étrangères de capitaux n'ont, par contre, d'existence légale en France qu'après y avoir été expressément reconnues. C'est ainsi que la loi du 30 mai 1857 accorde ce bénéfice, de plein droit, aux sociétés régulièrement constituées en Belgique et prévoit que le même avantage pourra être étendu, par décret, aux sociétés de tous autres pays.

A l'heure actuelle, soit par la voie des décrets susvisés, soit par celle de traités internationaux, les sociétés de la presque totalité des pays étrangers sont reconnues en France de plein droit.

Une société appartenant à un pays qui ne peut se prévaloir d'un décret, ou d'un traité de reconnaissance, n'a pas, en France, de personnalité. Elle n'y possède dès lors pas d'existence officielle. On lui reconnaît cependant une existence de fait et la jurisprudence admet qu'elle peut être actionnée en tant que défenderesse.

## 2. — *Associations.*

La question de la nationalité des associations est beaucoup plus délicate et moins étudiée que celle des sociétés.

En droit fiscal, elle peut se poser, en particulier, au sujet des exemptions d'impôt dont bénéficient divers groupements d'intérêt commun qui empruntent en général les formes prévues par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901.

Il faut d'abord remarquer qu'une association constituée en France, exclusivement entre étrangers, est de nationalité française.

Il est très fréquent qu'une association comprenne sous un même nom et dans divers pays plusieurs établissements en état d'indépendance complète les uns par rapport aux autres. Il arrive souvent aussi que ces établissements ont un organe commun, une sorte d'agence, dans laquelle sont réunies les informations, mais qui ne possède aucune autorité et à laquelle on ne saurait faire remplir le rôle que

joue le siège social dans les sociétés commerciales (Pillet, *op. cit.*, p. 347). M. Pillet estime que l'on ne pourrait appliquer, en la matière, la théorie du siège social sans tomber dans des solutions absolument arbitraires, et il s'attache à la compétence exclusive du premier siège social pour déterminer la nationalité des associations.

D'après lui, « un établissement une fois fondé ne communique sa nationalité aux établissements créés dans des pays étrangers qu'autant que ces derniers sont bien des dépendances du premier » (p. 349). Le fait pour l'établissement nouveau de recevoir « d'un établissement précédent et supérieur des ordres qu'il exécute » ne suffit pas à le faire considérer en état de dépendance, dès l'instant qu'il se suffit à lui-même.

M. Pillet est toutefois obligé de faire une réserve dans son exposé.

Si l'on se rattache au système de la fiction (c'est la théorie généralement adoptée par la jurisprudence française), on est amené, dit-il, à considérer les succursales établies en pays étranger comme des établissements juridiquement nouveaux prenant la nationalité du sol sur lequel ils sont édifiés et sans rapport avec la maison mère.

*Reconnaissance en France des associations étrangères.* — La loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 distingue les associations ordinaires, constituées sur simple déclaration et pourvues d'une personnalité limitée, et les associations reconnues d'utilité publique douées d'une personnalité plus complète.

D'après M. Pillet (*op. cit.*, p. 370), puisqu'il est



possible à une association d'acquérir la personnalité civile par simple déclaration toujours facile à souscrire, l'autorisation gouvernementale n'est pas indispensable à la reconnaissance en France des associations régulièrement constituées à l'étranger.

La déclaration prévue par l'article 5 de la loi de 1901 ne devrait d'ailleurs pas être exigée pour l'exercice en France d'un simple droit patrimonial. Mais s'il y avait création d'un établissement dans notre pays, les mêmes raisons de prudence qui ont déterminé le législateur à demander une déclaration aux associations de cette nature conduiraient à exiger la même formalité des associations étrangères.

En ce qui concerne les associations reconnues d'utilité publique à l'étranger, il paraît conforme à l'esprit de la jurisprudence française de leur reconnaître, tout au moins, la personnalité des associations déclarées (Pillet, *op. cit.*, p. 371).

### § 3. — *Navires.*

Comme les personnes et les sociétés, les navires ont une nationalité, qu'il peut être intéressant de connaître, en particulier pour l'application des conventions internationales d'exemption réciproque d'impôt, en faveur des compagnies étrangères de navigation maritime. Pour qu'un navire de commerce puisse se prévaloir de la nationalité française, il faut :

1<sup>o</sup> Qu'il appartienne au moins pour moitié à des Français (loi du 9 juin 1845, art. 11) ;

2° Que le capitaine, les officiers et les  $\frac{3}{4}$  au moins de l'équipage soient Français (loi du 21 septembre 1793, art. 2).

La nationalité du navire de commerce est établie par la production des papiers de bord. Ce sont, en France, d'après l'article 226 du Code de commerce, en particulier :

1° L'acte de propriété du navire ;

2° L'acte de francisation ou passeport autorisant le navire à porter le pavillon national ;

3° Le rôle de l'équipage contenant les noms et la nationalité des gens du bord.

En Angleterre, un navire peut se prévaloir de la nationalité britannique, dès l'instant qu'il appartient en entier à des Anglais, même si les officiers et l'équipage ne sont pas des ressortissants du Royaume-Uni. Il en est de même en Allemagne.

Aux Etats-Unis, il faut que le navire soit entièrement la propriété de citoyens américains, que les officiers et les  $\frac{2}{3}$  de l'équipage soient nationaux et que le navire ait été construit sur le territoire des U. S. A.

En Belgique, il doit appartenir pour moitié à des Belges ou à des étrangers, remplissant certaines conditions de domicile.

En Italie, il faut que les propriétaires soient Italiens ou, si ce sont des étrangers, qu'ils soient domiciliés dans le Royaume depuis 5 ans au moins.

Les difficultés touchant à la nationalité sont au nombre de celles pour lesquelles la juridiction administrative doit, le cas échéant, surseoir à sta-

tuer en attendant la solution du litige par les tribunaux compétents (1).

Il ne saurait exister en effet deux conceptions différentes de la nationalité, l'une au point de vue civil et l'autre au point de vue fiscal.

Le Conseil d'Etat vient de se prononcer dans ce sens par un arrêt du 14 janvier 1935 (Req., n° 38480).

#### TITRE IV. — *Domicile. Résidence.*

Les questions de domicile et de résidence se posent, en matière fiscale, pour apprécier si certains impôts sont exigibles et pour déterminer le lieu où ils doivent être établis.

Mais le législateur n'a pas employé, à cet égard, des termes identiques dans tous les cas.

C'est ainsi que la cédula des bénéfices agricoles est établie dans la localité où les redevables ont leur « habitation principale » (Code général des impôts directs, art. 55) (2), l'impôt sur les traitements et salaires dans la commune où les intéressés sont « domiciliés » (art. 62), l'impôt général sur le revenu au lieu de la « résidence » unique ou, s'il y a pluralité de résidences, au lieu du « principal établissement » (art. 108). Ce dernier impôt n'est exigible que des personnes disposant en France

---

(1) V. cependant *contra*, Trottabas, *Précis de science et de législation financière*, 1933, p. 257.

(2) Décret du 27 décembre 1934.

d'une « résidence habituelle » (art. 105) et un régime spécial de taxation est prévu pour les contribuables qui n'ont pas de « domicile réel » en France (art. 114).

Enfin, le domicile et la résidence interviennent également en matière d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

La variété des termes du texte légal nécessitera un examen des notions de domicile et de résidence pour chaque impôt en particulier.

Nous nous bornerons à rappeler ici quelques notions générales sur le domicile et la résidence.

1<sup>o</sup> *Domicile*. — Aux termes de l'article 102 du Code civil, « le domicile de tout Français, quant à l'exercice de ses droits civils, est au lieu où il a son principal établissement ».

Il faut entendre par là « le lieu où se trouve à la fois la demeure, le centre des affaires, le siège de la fortune et les affections de famille » (Colin et Capitant, *Cours élémentaire de droit civil*, t. I, p. 422).

Le mineur non émancipé a son domicile chez ses père et mère ou chez son tuteur (art. 108).

Le majeur interdit est également domicilié chez son tuteur (art. 108).

La femme mariée a pour domicile celui du mari (art. 108).

Les personnes qui servent ou travaillent habituellement chez autrui ont le même domicile que la personne qu'elles servent ou chez laquelle elles travaillent lorsqu'elles demeurent avec elle dans la même maison (art. 109).

Les fonctionnaires nommés à vie, c'est-à-dire qui sont chargés de fonctions à la fois perpétuelles



et irrévocables, sont domiciliés dans le lieu où ils doivent exercer leurs fonctions dès qu'ils les ont acceptées (art. 107).

Au contraire, les fonctions qui sont soit temporaires, soit révocables, n'emportent pas, de plein droit, translation du domicile de leur titulaire (art. 106).

Le changement de domicile s'opère à la double condition que la personne transporte effectivement son habitation dans un autre lieu et qu'elle ait l'intention d'y fixer son principal établissement (art. 103).

En principe, un individu ne peut avoir qu'un domicile, quand bien même il posséderait divers établissements situés en des lieux différents.

D'après l'article 13 du Code civil, abrogé par la loi du 10 août 1927, l'étranger admis par décret à fixer son domicile en France y jouissait de tous les droits civils. La jurisprudence en concluait qu'à défaut d'autorisation les étrangers ne pouvaient avoir de domicile légal en France.

En supprimant l'article 13, la loi du 10 août 1927 n'a pas modifié la rédaction de l'article 102 qui continue à s'appliquer exclusivement aux Français, et rien dans le Code ne définit aujourd'hui le domicile des étrangers. Le maintien de la jurisprudence antérieure conduirait à refuser aux étrangers la possibilité d'obtenir tout domicile de droit en France. Ce serait une solution d'une rigueur excessive, aussi leur reconnaît-on, en général, aujourd'hui, sur ce point, les mêmes droits qu'aux Français (Niboyet, *op. cit.*, n° 148 ; Molodovsky,

*Le domicile des étrangers en France au point de vue du droit fiscal*, thèse Paris, 1934, p. 159 et s.).

C'est en ce sens que paraît s'orienter la jurisprudence (Trib. civ. des Bouches-du-Rhône, 29 mars 1928, D. H. 1928, p. 362 ; C. de Paris, 22 octobre 1931, D. H. 1932, som., p. 18 ; Cass., 13 mars 1933, D. H. 1933, p. 252) (1).

Par un intéressant jugement du 11 mai 1933 (2), le Tribunal civil de la Seine a assimilé le domicile d'un étranger en France à celui d'un Français.

Attendu, dit cette décision, que l'intéressé « ayant survécu (3) pendant environ 3 ans à la mise en vigueur de la loi du 10 août 1927, qui a supprimé l'admission à domicile, *il a transformé en domicile de droit ce qui n'était alors qu'un établissement de fait* ; que décider le contraire aboutirait à interdire à tous les étrangers de jamais posséder un domicile en France, à n'importe quelle condition, et à rendre leur sort moins favorable que sous le régime de l'ancien article 13 du Code civil, ce que n'a certainement pas voulu le législateur » (Cf. Molodovsky, *op. cit.*, p. 161. — V. également, C. Besançon, 10 avril 1933, D. P. 1934.2.89 et la note de M. Nast sous cet arrêt).

En matière fiscale, le domicile à considérer est un domicile de fait qui ne correspond pas obli-

---

(1) On remarquera toutefois que ces décisions semblent concerner des litiges ayant pris naissance antérieurement à la promulgation de la loi du 10 août 1927.

(2) *Journal de droit international privé* (Clunet), 1933, p. 830.

(3) Il s'agissait d'une affaire de succession.

gatoirement à la définition qu'en donne le Code civil (1).

Sans doute, la jurisprudence a paru hésiter sur ce point, et dans un arrêt du 23 janvier 1931 (D. P. 1932.3.57) le Conseil d'Etat a estimé que l'assiette de l'impôt général sur le revenu pouvait soulever une question préjudicielle de domicile qu'il n'appartenait pas aux tribunaux administratifs de trancher.

C'était donc reconnaître que le domicile à considérer n'était autre que le domicile de droit défini par le Code civil, mais l'arrêt en cause, rendu (2) sous le régime de l'article 13 du Code civil, alors en vigueur, s'appliquait à une espèce un peu particulière où il s'agissait d'un étranger non admis à domicile. Comme l'indique M. Trottabas dans sa note sous l'arrêt en question (3), « il convient de ne pas accorder à cette jurisprudence une portée générale ». Le Conseil d'Etat avait déjà jugé que le domicile à considérer en matière fiscale était bien un domicile de fait pour l'appréciation duquel les tribunaux administratifs avaient pleine compétence (Arrêt du 22 juin 1928, *R. O.*, n° 5214), et c'est ainsi, d'ailleurs, qu'il s'est plus récemment prononcé (Arrêt du 12 janvier 1933, *Dupont*, 1933, p. 165).

2° *Résidence* (4). — En matière de résidence,

---

(1) Cf. Trottabas, *op. cit.*, n° 355 et s. : « L'antinomie du droit fiscal et du droit privé ».

(2) Pour une imposition établie au titre d'une année antérieure à 1928.

(3) D. P. 1932.3.59.

(4) V. Trottabas, *op. cit.*, n° 309.

aucun conflit n'est possible avec la législation civile. Cette dernière ne définit, en effet, nulle part la résidence. C'est donc une notion propre au droit fiscal, ressortant pleinement à la compétence des tribunaux administratifs et qui sera étudiée au titre de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et de l'impôt général sur le revenu qu'elle intéresse exclusivement.

On indiquera seulement ici que la résidence à considérer s'entend, en général, d'une habitation présentant un caractère suffisant de permanence et de durée pour répondre aux conditions fixées par l'article 105 du Code général des impôts directs.



## CHAPITRE II

### IMPOT FONCIER

L'impôt foncier frappe le revenu des immeubles bâtis et non bâtis, déterminé par voie d'évaluations administratives.

#### § 1. — *Influence de la nationalité.*

En principe, la nationalité n'a qu'une influence très restreinte, en matière d'impôt foncier. A l'exception des réductions pour charges de famille, d'ailleurs supprimées par le décret du 20 juillet 1934 (1), et des immunités diplomatiques, dont l'examen est reporté au titre des dispositions communes, seules méritent d'être étudiées les conditions dans lesquelles les étrangers peuvent bénéficier des diverses exemptions et réductions d'impôt, prévues tant en matière de contribution foncière des propriétés bâties que de contribution foncière des propriétés non bâties.

---

(1) Décret portant réforme fiscale en matière de contribution foncière.

1. — *Contribution foncière des propriétés bâties.*

a) *Exemption des constructions nouvelles.* — Les exemptions temporaires prévues en faveur des constructions nouvelles par les lois du 8 août 1890 (art. 9) (1) et 31 mars 1922 (art. 20) s'étendent à tous les propriétaires sans distinction de nationalité.

b) *Exemption des habitations à bon marché.* — Il en est de même de l'exemption de 12 ans prévue en faveur des habitations à bon marché. La loi du 5 décembre 1922 ne fait aucune restriction à cet égard et l'Administration a précisé (2) « qu'aucune condition personnelle n'est en principe exigée des propriétaires pour bénéficier de l'exemption et qu'il n'y a pas de distinction à faire entre les sociétés d'habitations à bon marché approuvées... et les sociétés commerciales ou industrielles, ou toutes autres sociétés non approuvées... ».

Par contre, le dernier alinéa de l'article 2 de la loi du 5 décembre 1922 prévoit que les maisons destinées à l'habitation collective, qui sont affectées à des locations meublées, ne pourront bénéficier de l'exemption de 12 ans que si, indépendamment des conditions exigées pour la fixation du montant des loyers, elles sont « exploitées en location par des sociétés d'habitations à bon marché approuvées... ».

L'approbation dont il s'agit doit être actuellement demandée au ministre de la Santé Publique,

---

(1) Code général des impôts directs, art. 160 (Décret du 27 décembre 1934).

(2) Instruction du 31 juillet 1913, art. 9.

et la question se pose de savoir si elle pourrait être accordée aux sociétés étrangères d'habitations à bon marché qui exploiteraient en France des immeubles de cette nature.

Il résulte de renseignements particuliers que jusqu'ici aucune société étrangère ne s'est mise en instance d'approbation, mais que celle-ci serait vraisemblablement refusée à une telle société, *alors même que ses statuts rentreraient dans le cadre de la législation française.*

Il ressort, en effet, de l'esprit général de la loi que les sociétés d'habitations à bon marché doivent être constituées sous l'empire du droit français et avoir leur siège en France. Notamment, en effet, elles ont vocation éventuelle aux avances et subventions prévues en la matière ; or il serait pratiquement impossible d'exercer hors de France le contrôle institué par l'article 34 de la loi du 5 décembre 1922.

c) *Exemption des bâtiments ruraux.* — L'article 32 de la loi du 5 août 1920 admet au bénéfice de l'exemption permanente d'impôt foncier, prévue en faveur des bâtiments ruraux par l'article 85 de la loi du 3 frimaire an VII, les immeubles affectés à un usage agricole par les diverses collectivités qui, aux termes de l'article 22 de la loi du 5 août 1920, peuvent être affiliées aux caisses locales de crédit agricole.

On peut se demander si les sociétés étrangères pourraient, le cas échéant, bénéficier de ces dispositions.

Bien qu'il ne semble pas exister de jurisprudence

sur ce point, il paraît conforme à l'esprit de la loi du 5 août 1920, dont le but évident est d'encourager l'agriculture *nationale*, de refuser aux sociétés étrangères le droit à l'exemption.

2. — *Contribution foncière des propriétés non bâties.*

a) *Dégrèvements en faveur des propriétaires exploitants.* — D'après l'article 2 du décret du 20 juillet 1934 (Code général, art. 217), « les terres exploitées par leur propriétaire sont imposées d'après un taux égal à la moitié du taux général lorsque le revenu cadastral de l'ensemble des propriétés non bâties appartenant au contribuable n'excède pas 1.000 fr. Elles sont exemptes de l'impôt lorsque ce même revenu cadastral n'excède pas 500 fr. ».

L'application de ces dispositions ne comporte aucune restriction touchant à la nationalité des propriétaires.

Toutefois, le texte légal subordonne le bénéfice du dégrèvement à la souscription d'une déclaration dans la commune du domicile réel des intéressés.

Peut-on en conclure que le dégrèvement doit être refusé s'il n'existe pas de domicile réel en France ?

La jurisprudence ne paraît pas s'être prononcée sur ce point.

Mais il semble bien qu'au sens de la loi, le domicile ne soit pas une condition indispensable pour obtenir le bénéfice des atténuations d'impôt. C'est à titre secondaire que le législateur a fait intervenir le domicile, non pour déterminer le droit au dégrèvement, mais pour préciser le lieu où il serait préférable de souscrire la déclaration exigée.



Quoi qu'il en soit, tout au moins dans certains départements frontière, l'Administration ne refuse pas, en pratique, le dégrèvement aux cultivateurs domiciliés à l'étranger, dont les exploitations sont divisées par la frontière, à condition, toutefois, que les intéressés souscrivent la déclaration prescrite dans la commune où sont situées leurs propriétés. On remarquera qu'il n'y a pas lieu de tenir compte des terres situées à l'étranger pour apprécier si le revenu *cadastral* de l'ensemble des propriétés des redevables dépasse 500 ou 1.000 fr. Le texte légal vise, en effet, le revenu *cadastral* et, au sens de la loi française, il ne saurait exister de revenu de cette nature pour les parcelles non comprises dans le Cadastre français.

b) *Atténuations d'impôt pour encourager les semis, plantations ou replantations de bois.* — Les dégrèvements pour semis, plantations ou replantations de bois, prévus par l'article 187 du Code général, s'appliquent à tous les propriétaires, quelle que soit leur nationalité.

## § 2. — *Territorialité de l'impôt.*

L'impôt foncier est strictement territorial et ne s'applique qu'aux immeubles situés en France.

C'est un principe très général qui ne comporte aucune exception et auquel ne semble pas devoir faire échec la jurisprudence du Conseil d'Etat d'après laquelle les chutes d'eau sont imposables dans la commune où est utilisée la force qu'elles produisent (Arrêt du 11 juin 1926, Société hydro-

électrique de l'eau d'Olle (Isère), *R. O.*, n° 5091).

De même, ne peut s'appliquer en la matière la décision administrative du 11 mai 1825, aux termes de laquelle un bac permettant le passage d'un cours d'eau servant de limite à deux communes doit être cotisé dans la localité qui comporte la population la plus élevée.

Les conventions internationales conclues à ce jour confirment unanimement le principe de la territorialité de l'impôt foncier.

C'est ainsi qu'aux termes de l'article 2 de la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, « les personnes ayant en France ou en Sarre des propriétés immobilières ne sont assujetties à l'impôt à raison des revenus ou bénéfices qu'elles en tirent que dans le pays sur le territoire duquel ces entreprises ou ces immeubles se trouvent situés » (1).

De même, l'article 3 de la convention franco-belge du 16 mai 1931 prévoit que le « revenu des biens immobiliers qui correspond à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés à l'article 7 (2), sont imposables exclusivement dans celui des deux Etats où ces biens sont situés ».

Dans des termes identiques, l'article 3 de la convention franco-italienne du 16 juin 1930 prévoit

---

(1) L'administration des Contributions directes estime (Circ. du 20 mai 1924, n° 1416) que cette disposition est applicable, non seulement pour l'impôt cédulaire, mais aussi en matière d'impôt général sur le revenu. Cf. *infra*, p. 287.

(2) L'article 7 s'applique aux revenus d'exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles.

l'imposition des revenus des biens immobiliers dans l'Etat sur le territoire duquel ils se trouvent.

ANNEXE. — *Taxe des biens de mainmorte.*

La taxe des biens de mainmorte est due par toutes les sociétés civiles ou commerciales assujetties à la contribution foncière, et qui, subsistant indépendamment des mutations qui peuvent se produire parmi leurs membres, échappent ainsi aux droits de transmission entre vifs et par décès.

Dès lors, ne supportent pas cette taxe les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés à responsabilité limitée dont les statuts stipulent la dissolution obligatoire en cas de décès de l'un des associés.

Dans les mêmes conditions que les sociétés françaises, les sociétés étrangères, qui possèdent des immeubles dans notre pays, sont redevables de la taxe des biens de mainmorte (Ainsi jugé pour une caisse d'épargne étrangère, arrêt du Conseil d'Etat du 12 décembre 1871, *R. O.*, 2416).

L'examen de leur situation, au regard de cette taxe, ne présente pas de difficulté pour les sociétés revêtant une des formes prévues par le droit français. Mais s'il s'agit d'une collectivité d'un genre spécial, inconnu de la loi française, seuls les statuts permettront d'apprécier si cette collectivité subsiste en dépit des mutations qui peuvent se produire parmi ses membres et doit, en conséquence, être soumise à la taxe.

Quant à l'exonération de taxe prévue par la loi du 12 avril 1906 en faveur des sociétés d'habitations à bon marché approuvées, elle ne semble pas susceptible d'être accordée à une société étrangère, puisque l'approbation, ainsi qu'il a été indiqué ci-dessus au sujet de l'impôt foncier (*supra*, p. 37), lui serait vraisemblablement refusée.



## CHAPITRE III

### IMPOT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux atteint les bénéfices des professions commerciales, industrielles, minières et artisanales.

Il s'applique également aux profits réalisés par les sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée, quel que soit leur objet, et aux bénéfices des personnes et sociétés énumérées à l'article 3 du Code général des impôts directs (Décret du 27 décembre 1934 ; ancien texte codifié des lois relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu ; décret du 20 juillet 1934).

#### SECTION I. — INFLUENCE DE LA NATIONALITÉ.

L'impôt n'atteint que les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, mais ne fait, en principe, aucune distinction suivant la nationalité des redevables (Arrêts du Conseil d'Etat des 4 juillet 1924, *Rec. quest. fisc.*, 1925, p. 43, et 6 décembre 1929, *R. O.*, n° 5411).

Réserve faite des réductions pour charges de famille dont les étrangers ne bénéficient que sous condition de réciprocité (1), la nationalité n'a donc pas d'influence essentielle sur l'assiette de l'impôt.

### 1. — *Personnes imposables.*

a) *Exemptions d'impôt en faveur de certains groupements d'intérêt commun.* — Il convient, néanmoins, d'examiner si les exemptions dont certains groupements d'intérêt commun bénéficient en vertu de l'article 4 du Code général s'appliquent aux collectivités étrangères de même nature.

Ce texte ne contient aucune restriction touchant à la nationalité. Dans la plupart des cas il indique, cependant, que les collectivités exemptées sont celles dont la création a été prévue par les lois françaises ou qui sont soumises au contrôle de l'Administration française.

Or, les lois constitutives auxquelles cet article se réfère exigent, en général, que les statuts des organismes en cause soient conformes à la législation française et prévoient même, parfois, que les administrateurs et les souscripteurs du capital doivent posséder la nationalité française (En particulier l'article 14 de la loi du 13 mars 1917 en ce qui concerne les banques populaires et les sociétés de caution mutuelle).

La question se pose de savoir s'il est possible, en l'absence de toute disposition de ce genre, de

---

(1) Cf. *infra*, p. 295 et s.

refuser le bénéfice de l'exemption aux collectivités étrangères dont les statuts et le mode de fonctionnement effectif sont conformes à la législation française.

La jurisprudence ne semble pas s'être prononcée sur ce point, mais il paraît bien découler de l'esprit général de la loi que pour être exonérés d'impôt, les groupements en cause doivent être constitués sous l'empire du droit français et être pourvus de la nationalité française (Cf. sol. indiquée au titre de l'impôt foncier, *supra*, p. 37).

b) *Mariniers étrangers*. — Aux termes de l'article 23, § 5 du Code général, les mariniers propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes « sont taxés d'après le tarif applicable à la cédule des traitements et salaires, à condition toutefois que ce bateau ne soit pas automoteur ».

On s'est demandé si les mariniers étrangers, passibles de l'impôt, qui conduisent en France un bateau dont ils sont propriétaires peuvent bénéficier des dispositions ci-dessus, bien qu'ils possèdent d'autres bateaux, conduits à l'étranger par des employés ou des membres de leur famille.

L'Administration a précisé (1) que les bateliers étrangers sont admis au bénéfice de l'article 23 du Code général (ancien art. 42 des lois codifiées ; décret du 15 octobre 1926) à condition de « justifier » qu'ils ne possèdent qu'un seul bateau.

Pour les mariniers belges, cette justification con-

---

(1) *Bulletin des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre (B.O.C.D.)*, 1932, p. 66.

siste en un certificat délivré par le service belge de la navigation (Accord franco-belge du 26 août 1932, app. par décret du 14 novembre 1932, *J. O.* du 1<sup>er</sup> décembre 1932).

## 2. — *Déclarations des redevables.*

Le décret du 20 juillet 1934 a institué (art. 13 et s.) un régime d'imposition forfaitaire pour les contribuables, autres que les sociétés soumises au droit de communication des agents de l'Enregistrement, « dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 300.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 40.000 fr., s'il s'agit d'autres redevables ».

Les contribuables qui ne relèvent pas du système forfaitaire sont tenus, quelle que soit leur nationalité, de souscrire la déclaration de leur bénéfice dans les deux premiers mois de chaque année. Ce délai est toutefois étendu jusqu'au 31 mars pour les entreprises qui clôturent leur bilan pendant le mois de décembre (Code général, art. 16).

Les entreprises qui effectuent des opérations à l'étranger ne disposent d'aucun délai supplémentaire pour souscrire leur déclaration et il leur appartient de produire, dans le délai légal, tout au moins une déclaration provisoire (Réponse à M. Edouard Néron, sén., *J. O.* du 16 février 1927, *Déb. Sénat*, p. 109).

L'article 17 du décret du 20 juillet 1934 prévoit que « si la comptabilité est tenue en langue étran-



gère, une traduction, certifiée par un traducteur juré, doit être représentée à toute réquisition du contrôleur ». Le ministre avait antérieurement précisé que les documents justificatifs doivent faire état de la monnaie française et qu'une comptabilité tenue en monnaie étrangère ne pourrait être retenue qu'à titre de simple renseignement (Réponse à M. Taton-Vassal, dép., *J. O.* du 21 août 1927, Déb. Ch., p. 2733).

### 3. — *Calcul de l'impôt.*

Les entreprises étrangères sont soumises aux mêmes tarifs que les entreprises françaises.

En particulier, les exploitants de nationalité étrangère bénéficiaient du régime de faveur prévu par l'article 2 de la loi du 29 décembre 1929, pour les contribuables qui exploitaient leur entreprise sans d'autre concours que celui de leur femme, de leurs enfants non mariés, d'un employé et dont le bénéfice ne dépassait pas 10.000 fr.

Ils pouvaient prétendre également à la réduction de 20 % prévue par l'article 8 de la loi du 31 mars 1930 en faveur de certains chefs d'entreprise, mariés, utilisant le concours de leur conjoint, et dont le bénéfice n'excédait pas 20.000 fr.

Ces deux dispositions n'ont pas été reproduites par le décret du 20 juillet 1934.

Le système de taxation réduite, institué par le troisième alinéa de l'article 22 de ce décret en faveur des particuliers et des associés en nom collectif, dont les bénéfices imposables ne dépassent pas

10.000 ou 5.000 fr., s'applique, bien entendu, aux contribuables de toute nationalité.

SECTION II. — CONDITIONS DE L'ASSUJETTISSEMENT A L'IMPÔT DES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES.  
— LIEU DE L'IMPOSITION.

TITRE PREMIER. — *Notion d' « établissement ».*  
*Lieu d'imposition.*

§ 1. — *Notion d' « établissement ».*

Aux termes de l'article 2 du Code général (ancien article 3 de la loi du 31 juillet 1917), « l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés dans les *entreprises exploitées en France* ».

La loi et les instructions administratives ne définissent pas ce qu'il convient d'entendre par « *entreprises exploitées* » dans notre pays.

Par suite, la question est résolue par les tribunaux administratifs d'après les circonstances propres à chaque cas particulier.

Une étude attentive de la jurisprudence est dès lors indispensable pour dégager la notion d' « *entreprise exploitée en France* ».

Cette expression est souvent traduite, en pratique, par celle « d'*établissement* » exploité en France.

Afin de donner une idée générale de l' « *entreprise* », c'est-à-dire de l' « *établissement* » qui légitime l'imposition, il paraît intéressant de rappeler, tout d'abord, les définitions données, à cet égard, par

les accords bilatéraux conclus entre la France, d'une part, et la Belgique, l'Italie et les Etats-Unis d'autre part, en vue d'éviter les doubles impositions internationales.

D'après la convention franco-belge du 16 mai 1931, « sont considérés comme établissements stables les sièges de direction effective, succursales, fabriques, usines, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achat ou de vente, dépôts, ainsi que toutes autres installations fixes de caractère productif ».

En des termes à peu près identiques, le protocole final de la convention franco-italienne du 16 juin 1930 précise que « sont considérés comme établissements stables, non seulement le siège social et le siège central réel, mais aussi les succursales, les agences, les fabriques, les usines, les laboratoires, les locaux d'achat ou de vente, les magasins et autres exploitations commerciales ayant un caractère d'organisation productive stable, ainsi que les représentations permanentes ».

Suivant la convention franco-américaine du 27 avril 1932, « le terme d'établissement stable désigne les succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers, magasins, bureaux, agences et autres centres fixes d'affaires, mais ne comprend pas les sociétés filiales ».

Ces définitions ne sont valables qu'en ce qui concerne les relations entre la France et chacun des Etats considérés.

D'après l'auteur du chapitre réservé à la France dans un ouvrage publié par la Société des Nations

en 1932 et intitulé : *L'imposition des entreprises étrangères et nationales*, « au sens de la loi fiscale française, le caractère d'entreprise, c'est-à-dire d'établissement justifiant l'imposition, appartient, en principe, à tout organisme industriel ou commercial installé à demeure et possédant une autonomie propre. Rentrent d'une manière générale dans cette catégorie : les succursales, usines de fabrications, bureaux d'achats, magasins, comptoirs et autres sièges d'opérations génératrices de bénéfices ».

On remarquera que cette dernière définition, tout en se rapprochant beaucoup des précédentes, en diffère sur quelques points.

Elle ne précise pas, en particulier, si l'établissement qui légitime l'imposition est un établissement *stable*.

Ceci nous conduit à rappeler que l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale, en ambulance, est soumis à l'impôt au même titre que l'exploitation d'une entreprise fixe.

En réalité, les marchands forains qui exercent leur profession sans disposer d'aucun point d'attache permanent en France sont très difficilement atteints par le fisc (1).

Il semble bien que l'expression d'« établissement stable » employée dans les conventions internationales susvisées doit s'entendre dans le sens d'établissement *permanent* et non d'organisme fixé à demeure en un lieu déterminé.

---

(1) Il en est ainsi pour les impôts sur les revenus. La patente comporte par contre un système efficace de taxation des marchands forains.



Mais l'épithète de « permanent » ne nous semble pas mieux convenir que celle de « stable ». Elle peut prêter à confusion, car elle porte à croire que l'organisme justifiant l'imposition doit être exploité sans interruption, ce qui n'est pas exact.

Il en est de même, enfin, de l'épithète d' « autonome ». Certains organismes industriels ou commerciaux sont, en effet, susceptibles d'être soumis à l'impôt bien qu'ils soient placés sous la dépendance d'organismes étrangers.

Aussi nous préférons n'ajouter aucun adjectif au mot « établissement », et nous dirons que l'on doit considérer comme établissement, justifiant l'imposition, tout organisme servant à l'exercice habituel d'activités industrielles ou commerciales.

L'établissement est, à notre avis, caractérisé :

1<sup>o</sup> Soit par l'existence de locaux distincts et d'un personnel spécial. C'est le cas très général des succursales, fabriques, usines, locaux d'achats ou de ventes, magasins, etc...

2<sup>o</sup> Soit par des installations ou des locaux distincts même si le personnel qui les dessert n'est pas exclusivement affecté à leur exploitation. Tel est le cas du dépôt de ventes ouvert à jours fixes en France par un commerçant établi à l'étranger.

3<sup>o</sup> Une représentation permanente peut enfin suffire à constituer un établissement bien qu'il n'existe ni installations, ni locaux distincts (Cf. *infra*, p. 67).

On observera que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux a été à l'origine destiné à se « substituer » à la patente (Rapport de M. Du-

mesnil, dép., du 22 février 1917, p. 455 ; déclaration du rapporteur au Sénat, séance du 14 novembre 1916, *J. O.* du 15 novembre, p. 923).

La jurisprudence existant en matière de patente donnera, dès lors, d'utiles indications pour l'appréciation de l'établissement qui autorise la taxation à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux.

A cet égard, on peut poser en principe que les entreprises étrangères exerçant en France des activités industrielles ou commerciales quelconques sont redevables de l'impôt cédulaire toutes les fois qu'elles sont passibles de la patente.

Les entreprises exploitées en France sont impossibles pour la totalité des bénéfices qu'elles réalisent, même pour ceux qui proviennent des affaires traitées avec l'étranger. C'est ainsi que les ventes donnant lieu à des livraisons en France sont à retenir au même titre que les exportations. Il y a lieu de tenir compte également des opérations conclues hors des frontières par l'intermédiaire des établissements français si elles ne se rattachent à l'exploitation d'aucun établissement à l'étranger.

Réciproquement, échappent à l'impôt les profits réalisés par des entreprises françaises exploitées à l'étranger. Il en est ainsi tant pour les bénéfices qui proviennent d'affaires traitées entièrement à l'étranger que pour ceux résultant d'opérations effectuées en France, à la condition toutefois, pour ces dernières, qu'il n'existe aucun établissement dans notre pays.

Enfin, si une même maison possède plusieurs

établissements, exploités certains en France et les autres à l'étranger, l'impôt ne s'applique qu'aux bénéfices des établissements exploités en France.

En pareil cas, la détermination des profits taxables dans notre pays pose le délicat problème de la ventilation des bénéfices.

Le système de taxation forfaitaire institué par les articles 13 et s. du décret du 20 juillet 1934 ne comporte pas de règles différentes en ce qui concerne la territorialité de l'impôt.

La circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 28 décembre 1934 (n° 2080) précise en outre (p. 35) que le chiffre d'affaires à considérer en vue d'apprécier si le contribuable doit ou non être soumis au régime du forfait comprend le montant de toutes les affaires effectuées par l'ensemble des établissements exploités sur le territoire français.

Contrairement à ce qui existe pour les autres cédules, le principe de la territorialité de l'impôt se trouve affirmé dans le texte légal lui-même, et c'est une particularité remarquable du système français d'impôts cédulaires. En effet, on ne retrouve la même disposition ni pour l'impôt sur les traitements et salaires, ni pour la cédule des professions non commerciales. Quant à l'application territoriale de l'impôt sur les bénéfices agricoles, elle résulte de considérations d'ordre pratique, mais, là encore, le principe n'en est pas énoncé par la loi.

Le territoire à considérer ne comprend que celui de la France métropolitaine à l'exclusion des colo-

nies, pays de protectorat et pays sous mandat (Rép. à M. Payroux, dép., *J. O.* du 22 février 1922).

En principe, pour apprécier si une imposition doit, ou non, être établie au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, il faut tenir compte uniquement de la nature des opérations effectuées en France.

Ainsi, un concessionnaire de mines à Madagascar a été reconnu passible en France de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1) pour les profits réalisés dans un magasin situé dans la métropole où il vendait le produit de ses mines (C. E., 18 mai 1928, *R. O.*, n° 5251).

Il en est de même pour l'écoulement en France par un cultivateur de ses récoltes provenant de l'étranger. L'impôt est exigible, en pareil cas, sur le bénéfice commercial réalisé en France sur la vente des produits récoltés à l'étranger à l'exclusion de tout profit présentant le caractère de bénéfice agricole. A cet effet, les produits récoltés doivent être pris en compte pour leur valeur dans le pays d'origine, augmentée des frais de transport, douane et autres, comme s'il s'agissait d'importations ordinaires (Sol. Lefèbvre, N. I, n° 123).

Cependant, il a été admis que l'impôt n'est pas applicable à une société ayant pour objet des opérations purement agricoles dans un pays de protectorat et possédant, en France, un entrepôt pour

---

(1) Alors que les produits des exploitations minières étaient exonérés de l'impôt cédulaire et relevaient de la redevance des mines.



l'écoulement des produits récoltés (Rép. à M. François St-Maur, sén., *J. O.* du 28 mai 1926, n° 7415).

## § 2. — *Lieu d'imposition.*

L'article 21 du Code général, ancien article 3 de la loi du 31 juillet 1917, précise que « l'impôt est établi au nom de chaque exploitant, pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises, ou, à défaut, au lieu du principal établissement ».

Les entreprises dont le siège de direction se trouve à l'étranger et qui exploitent un établissement en France sont dès lors imposables au lieu de cet établissement (Arrêt du 4 juillet 1924, *Lebon*, p. 645).

Le domicile est en principe sans influence sur l'assiette de l'impôt (Rép. à M. Garnier, sén., *J. O.* du 13 octobre 1922, n° 5314). Les bénéfices que procure à des personnes domiciliées ou à des sociétés ayant leur siège en France, l'exploitation d'entreprises situées à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt. Celui-ci est applicable, par contre, aux profits que des individus domiciliés hors de France, ou des entreprises ayant leur siège à l'étranger, retirent de l'exploitation d'établissements sis dans notre pays.

Cependant, les loueurs en garni de maisons ou villas dans lesquelles ils n'assurent pas le service doivent, s'ils n'exercent pas d'autre profession imposable, être cotisés au lieu de leur domicile, où l'on considère que se trouve situé le « siège de la

direction de l'entreprise » (Instruction du 31 janvier 1928, art. 66).

Il en est de même pour les bailleurs de fonds de commerce (C. E., 2 mars 1934, *R. O.*, 16, B. 4).

Si le domicile de ces contribuables se trouvait à l'étranger, il semble bien que l'impôt devrait être établi au lieu de situation des logements loués en meublé ou du fonds de commerce donné à bail (Solution analogue en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles. Rép. à MM. Bouhenry, dép., *J. O.* du 16 septembre 1930, *Déb. Ch.*, p. 3196, et de La Grange, sén., *J. O.* du 18 octobre 1933, *Déb. Sén.*, p. 1805. Cf. *infra*, p. 130).

Bien entendu, les bénéfices provenant de la location de fonds de commerce ou de logements garnis situés à l'étranger ne sont pas imposables en France même si les bailleurs y possèdent leur domicile.

## TITRE II. — *Entreprises imposables.*

L'imposition des succursales où sont effectuées, à la fois, les diverses opérations constitutives des professions imposables, les achats et les ventes, par exemple, n'a jamais été contestée.

Il n'est pas douteux, en effet, qu'il s'agit, en l'espèce, « d'entreprises exploitées en France » au sens de l'article 2 du Code général.

Il n'en est pas de même si les actes constitutifs de la profession sont accomplis en partie seulement en France, le surplus étant effectué à l'étranger.

La question de savoir si l'impôt peut, en pareil

cas, être légitimement établi a soulevé de nombreuses controverses.

La doctrine se prononçait en général contre l'imposition, en France, des entreprises démembrées (En particulier pour les bureaux d'achats, Allix et Lecercle, *L'impôt sur le revenu*, t. I, p. 410 ; Bocquet, *L'impôt sur le revenu*, p. 231 et s.).

Le principal argument soulevé contre l'imposition était que le bénéfice retenu pour la taxation ne pouvait être déterminé que de façon arbitraire, et que, souvent, il n'existait aucun bénéfice réel, notamment pour les usines de fabrication, les bureaux d'achats, etc.

Mais les auteurs concluaient en souhaitant voir régler la question par l'intermédiaire de la Société des Nations. C'est en partie chose faite aujourd'hui. La S. D. N. a préconisé, en effet, un système d'ententes bilatérales entre les divers pays destinées à résoudre le problème de la double imposition et de l'évasion fiscale. Ces accords règlent, en particulier, le mode de taxation des entreprises démembrées. Les conventions conclues à ce jour avec l'Italie, la Belgique et les Etats-Unis, sont basées sur le principe de la répartition des bénéfices imposables au prorata des revenus produits par les « établissements stables » situés dans chacun des pays intéressés.

La situation spéciale faite aux ressortissants de ces Etats sera étudiée plus loin (*infra*, p. 101 et s.).

On examinera tout d'abord les particularités que présente l'imposition des diverses catégories d'entreprises démembrées : bureaux d'achats,

usines, ateliers de fabrication, entreprises de vente directe, ou par représentants. On étudiera ensuite quelques cas particuliers intéressants (Revenus provenant de l'exploitation de brevets d'invention, banques, compagnies de navigation maritime ou aérienne).

### 1. — *Bureaux d'achats.*

Certaines entreprises étrangères possèdent, en France, des établissements destinés à acheter directement aux producteurs les marchandises ou matières premières nécessaires à l'approvisionnement de leurs usines ou de leurs magasins de vente situés à l'étranger.

L'assujettissement à la patente des établissements de cette nature ne donne lieu à aucune difficulté. Le tarif des patentes prévoit, en effet, en ce qui les concerne, une rubrique spéciale « tenant une maison d'achat, tableau A, 1<sup>re</sup> classe ».

Les premières contestations s'élevèrent avec la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. Étaient susceptibles d'être soumis à cet impôt les patentables dont le bénéfice de la période de guerre excédait le bénéfice normal. Or, les exploitants de maisons d'achats soutenaient qu'ils ne réalisaient en France aucun bénéfice puisqu'ils n'y concluaient aucune vente et n'y supportaient que des dépenses.

L'Administration défendait la thèse de l'imposition. Elle faisait valoir que le bénéfice réalisé par les entreprises en cause dépendait, non seulement des ventes effectuées à l'étranger, mais



également des conditions d'achat de leurs marchandises en France et qu'il y avait lieu, dès lors, à une répartition du bénéfice entre les deux séries d'opérations.

En s'adressant directement aux producteurs, les intéressés se substituaient en effet à un intermédiaire : le commissionnaire exportateur, auquel ont d'habitude recours les commerçants étrangers qui effectuent des achats en France.

Les bénéfices de ces intermédiaires étant soumis à l'impôt dans notre pays, l'Administration estimait avec juste raison qu'il était équitable de taxer également les profits indirectement réalisés en France par leurs concurrents, les bureaux d'achats.

Le Conseil d'Etat a sanctionné à diverses reprises cette thèse (1), laissant prévoir ainsi la solution qu'il devait adopter en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux au sujet duquel s'élevèrent les mêmes contestations.

L'imposition des maisons d'achats à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux avait, en doctrine, de nombreux adversaires (En particulier Bocquet, *op. cit.*, p. 191 ; *Jurisclasseur fiscal*, 22, n° 23).

Il faut reconnaître avec MM. Allix et Lecerclé (2) que l'impossibilité de dégager, autrement que de façon arbitraire, le bénéfice imposable en France

---

(1) Arrêts des 4 janvier 1928, *R. I.*, 2215, et 27 février 1929, *R. I.*, 2590.

(2) *T. I.*, p. 410.

constitue un argument sérieux contre l'imposition des maisons d'achats.

On a soutenu, en outre, que les opérations d'achat effectuées en France ne présentaient pas un caractère commercial, étant donné qu'elles n'étaient pas suivies de revente dans notre pays. Mais l'article 632 du Code de commerce répute acte de commerce tout « achat de denrées ou marchandises pour les revendre » et n'indique nullement que la revente doit avoir lieu en France. On a également vu un motif d'exonération dans l'impossibilité de satisfaire aux prescriptions des articles 8 et 10 des Lois codifiées (décret du 15 octobre 1926, actuellement art. 16 et 17 du Code général) qui exigent la déclaration du bénéfice net et la production à l'appui de cette déclaration d'un résumé du compte de profits et pertes accompagné de divers documents comptables. En effet, disait-on, même si les maisons d'achats tenaient une comptabilité distincte, leurs écritures ne permettraient de dégager aucun bénéfice. Mais les difficultés pratiques que peut présenter la détermination des profits impossibles ne sauraient faire obstacle au principe de l'application de l'impôt. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs reconnu passible de la contribution sur les bénéfices de guerre le produit d'une manufacture exploitée en France par une société étrangère, bien qu'il se trouve confondu dans l'ensemble des profits ressortant aux bilans dressés par la société à la suite des ventes effectuées hors de notre pays (arrêt du 22 juillet 1921, *Dupont*, 1921, p. 527).

L'Administration, maintenant la manière de

voir qu'elle avait adoptée en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, a souvent affirmé le principe de l'imposition des maisons d'achats à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux (Réponse à MM. François Albert, sén., *J. O.* du 14 novembre 1923, *Déb. Sén.*, p. 1639, Etienne Rognon, dép., *J. O.* du 12 janvier 1927, etc.).

Le Conseil de préfecture de la Seine s'était tout d'abord prononcé contre la thèse de l'Administration et avait jugé non imposables les sociétés possédant dans notre pays un bureau uniquement destiné à exécuter des ordres d'achat de maisons étrangères, pour le motif « que les opérations faites dans le bureau en cause ne donnaient lieu à prélèvement d'aucun bénéfice et à la perception d'aucune commission (arrêté du 5 septembre 1928, *R. I.*, 1929, n° 2487).

Mais le Conseil d'Etat, reconnaissant aux bureaux d'achats le caractère d'« entreprises exploitées en France », a confirmé la thèse de l'imposition par un arrêt du 14 février 1930 (*R. O.*, n° 5419) ainsi motivé :

« Considérant que si la société... dont le siège se trouvait à l'étranger ne possédait en France qu'un comptoir placé sous la direction d'un préposé spécial et où il était procédé, pour son compte, à l'achat de marchandises en vue de la revente, une telle exploitation constituait par elle-même une entreprise commerciale ; que si la revente des marchandises ainsi acquises sur le territoire français n'avait lieu qu'à l'étranger, le bénéfice qui en résultait était dû pour partie aux *conditions d'achat*, que

dès lors, dans la mesure où il provenait des opérations effectuées par le comptoir d'achat, le gain de la société devait être regardé, bien que l'encaissement des fonds n'eût lieu qu'à l'étranger, comme réalisé en France... »

De très nombreux arrêts motivés de la même façon ont définitivement fixé cette jurisprudence (1).

L'imposition en France n'est légitime que s'il existe dans notre pays un « organisme installé à demeure » (2) destiné à effectuer des achats.

Il faut d'abord un « organisme installé à demeure », c'est-à-dire un établissement permanent fonctionnant en France.

En conséquence, ne donnent pas lieu à imposition les achats effectués soit directement aux producteurs, à des commissionnaires exportateurs ou par l'intermédiaire d'acheteurs envoyés périodiquement en France où ils ne passent que le temps indispensable à l'exécution de leurs ordres (Sol. Dupont, 1927, p. 64).

Serait par contre imposable la maison étrangère ayant en France un acheteur attitré pouvant être considéré comme l'employé salarié de l'entreprise en cause (Réponse à M. J. Taurines, sén., *J. O.* du 24 mars 1933, *Déb. Sén.*, p. 578 et 579. — Rap-

---

(1) Arrêts des 21 février et 7 mars 1930, *Dupont*, 1930, p. 348 ; 26 juin 1931, 9 juillet 1931, *R. I.*, 3382 ; 11 décembre 1931, *D. H.*, 1932, p. 105 ; 18 décembre 1931, *R. O.*, 5742 ; 5 février 1932, 4 mars 1932, 15 avril 1932, 22 avril 1932, 13 janvier 1933, 16 juin 1933, etc...

(2) *S. D. N.*, t. 1, p. 221.

procher des solutions indiquées pour les ventes, *infra*, p. 67).

Il faut, en outre, que l'organisme existant en France soit spécialement destiné à effectuer des achats.

C'est ainsi que la simple transmission des ordres d'achats en France d'une maison étrangère de vente et les livraisons consécutives à ces ordres ne donnent pas lieu à imposition, d'après la jurisprudence (1), si elles sont effectuées par l'intermédiaire du siège social français de la société dont dépend la maison étrangère de vente.

Mais le ministre a précisé que cette décision ne saurait s'appliquer à des « sociétés coloniales ayant en France un service métropolitain chargé de recevoir les demandes d'approvisionnements du siège social colonial, d'appeler les fournisseurs, de soumettre leurs prix au siège social, de passer d'ordre et pour le compte dudit siège les commandes de l'outillage ou des matières destinées uniquement aux entreprises extérieures ».

L'Administration estime qu'il existe en pareil cas un véritable bureau d'achats justifiant l'imposition, bien que le service considéré ne jouisse d'aucune autonomie, ne perçoive sur les opérations ni ristourne, ni bénéfice d'aucune sorte, n'ait aucune ressource propre et ne tienne aucune comptabilité (Réponse à M. André Cointreau, dép., *J. O.* du 25 février 1934, *Déb. Ch.*, p. 686).

---

(1) C. E., 27 octobre 1933, *Gaz. Pal.*, 5 décembre 1933. Dans le même sens, arrêt du 24 février 1933, *Gaz. Pal.*, 2 mai 1933.



Par un arrêt du 28 mars 1930 (1), le Conseil d'Etat a jugé également qu'une société fabriquant du gaz en France avec le charbon acheté à l'étranger, où elle ne dispose d'aucun bureau d'achats, est imposable pour les bénéfices provenant de l'ensemble de ses opérations, dès l'instant que les achats, étant donné les conditions dans lesquelles ils sont effectués, ne se rattachent pas à l'exploitation d'une entreprise distincte sise à l'étranger.

*Entreprises algériennes ayant des bureaux d'achats en France.* — Aux termes d'un accord du 4 janvier 1932, les bureaux d'achats que les entreprises françaises possèdent en Algérie ne donnent pas lieu à taxation dans la colonie. Par mesure de réciprocité les entreprises algériennes possédant des établissements analogues en France n'y sont pas soumises à l'impôt (*B. O. C. D.*, 1932, p. 27).

Ces dispositions ne s'appliquent qu'aux bureaux d'achats et on ne saurait les étendre, en particulier, aux bureaux d'études et de renseignements (*Sol. Lefèbvre*, N. I, n° 557).

## 2. — Usines ou ateliers de fabrication en France.

On doit assimiler aux maisons d'achat les usines ou ateliers de fabrication que possèdent, en France, les entreprises étrangères. Il n'est pas douteux, en effet, que le bénéfice de ces entreprises dépend dans une large mesure des conditions de fonctionnement des usines ou ateliers situés en France.

---

(1) *R. O.*, n° 5437.

En particulier, le Conseil d'Etat a jugé qu'une société possédant une fabrique en France et un dépôt de vente à l'étranger était passible de l'impôt seulement sur le bénéfice de fabrication et sur la partie du bénéfice de vente correspondant aux profits que réaliserait un commissionnaire exportateur livrant au dépôt de vente les marchandises fabriquées par l'usine française (Arrêt du 25 juillet 1929, *R. O.*, 5336. Dans le même sens, arrêt du 14 novembre 1930, *R. I.*, 3119).

3. — *Entreprises de vente en France de produits achetés ou fabriqués à l'étranger.*

Les ventes concourent aux bénéfices plus directement que les achats, et le principe de la taxation des bénéfices qui en résultent n'a pas suscité de sérieuses controverses.

Seules donnent lieu, à imposition les affaires réalisées par l'intermédiaire d'un établissement ou d'un représentant spécial en France.

a) *Ventes directement effectuées en France par les maisons étrangères.* — Les profits résultant des ventes que les maisons étrangères effectuent en France, directement aux acheteurs, sans aucun intermédiaire, ne donnent pas lieu à imposition (C. E., 18 mars 1932, *Gaz. Pal.*, 24 mai 1932).

Il en est ainsi, même si les opérations traitées résultent de la publicité faite en France, dès l'instant que les commandes sont reçues et livrées par la maison étrangère.

b) *Ventes effectuées par l'intermédiaire d'un magasin, d'une succursale ou d'un dépôt exploités en*

*France par les entreprises étrangères.* — Sont passibles de l'impôt les maisons étrangères qui exploitent, elles-mêmes, en France, un magasin, une succursale, un dépôt où sont écoulés les produits qu'elles achètent ou fabriquent à l'étranger.

Il faut seulement qu'il existe en France une « organisation stable » pour la vente (C. E., 19 décembre 1929, *Lebon*, p. 1255, arrêt rendu en matière de contribution sur les bénéfices de guerre).

D'après la jurisprudence (1), cette condition ne se trouve pas remplie par un fabricant étranger vendant des machines en France, qui se borne à faire procéder dans notre pays, par un ingénieur spécialisé, au montage des appareils vendus. Dans cette espèce, les ventes étaient conclues à l'étranger et l'ingénieur en question faisait procéder au montage du matériel d'après les plans établis à l'étranger et n'avait aucune qualité pour engager la société ou pour traiter en son nom.

On a indiqué (2) que constitue un « établissement » légitimant l'imposition le domicile dont doivent faire élection en France les entreprises étrangères adjudicataires de fournitures aux Administrations publiques. Cette solution, qui découle de la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de patente (3), ne paraît pas avoir été confirmée par la Haute Assemblée en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

---

(1) C. E., 20 juillet 1933; *R. O.*, 16.A.5.

(2) Sol. Lefebvre, N. I, n° 533.

(3) C. E., 8 décembre 1922, *Dupont*, 1923, p. 240.

c) *Ventes effectuées par l'intermédiaire de représentants en France.* — Les entreprises étrangères qui ont en France un représentant spécial chargé de conclure des affaires pour leur compte peuvent, sous certaines conditions, être assujetties à l'impôt.

Il n'existe en France aucune réglementation spéciale à ce sujet.

En Angleterre et aux Etats-Unis, on retient, par contre, le lieu de formation du contrat de vente, et on soumet à l'impôt les profits résultant des opérations qui interviennent sur le territoire national.

On ne s'attache pas spécialement dans notre pays au lieu où le contrat de vente peut être considéré comme conclu (1).

Et, d'ailleurs, la jurisprudence, incertaine sur ce point, hésite entre le système de l'émission d'après lequel le contrat serait formé au lieu et au moment où l'acceptant a émis son acceptation, et le système de la réception d'après lequel le contrat ne serait formé qu'au lieu et au moment de la réception de l'acceptation par l'offrant (Colin et Capitant, t. 2, p. 273 et 274).

D'après l'auteur du chapitre réservé à la France, dans l'ouvrage *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* (2) : « Les entreprises étrangères qui effectuent des opérations en France par l'inter-

---

(1) S. D. N., p. 239, renvoi 1. « Le fait générateur de l'impôt consiste dans l'exercice en France d'une activité commerciale par le moyen d'un établissement stable situé dans notre pays, sans avoir égard au lieu de la signature du contrat. »

(2) T. 1, p. 231 et s.

médiaire de commissionnaires ou de courtiers ne sont pas, en règle générale, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison des profits que leur procurent ces opérations.

« Quant aux entreprises étrangères qui effectuent des opérations en France par l'intermédiaire de représentants (Voyageurs de commerce, agent muni d'une procuration ou agent effectuant des ventes sur un stock appartenant à l'entreprise, etc.), leur situation fiscale est susceptible d'être réglée différemment suivant les circonstances propres à chaque cas particulier.

« Si le représentant se borne à recueillir des ordres de la clientèle et à les transmettre à l'entreprise étrangère, sans engager celle-ci vis-à-vis des donneurs d'ordres et sans intervenir, ni pour la livraison des marchandises, ni pour le recouvrement des factures, l'entreprise étrangère, ainsi représentée, n'est pas considérée comme ayant un établissement en France et n'y est pas soumise, par suite, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

« Mais il en est différemment, et l'impôt est applicable, lorsque le représentant apparaît comme un véritable préposé. Tel peut être le cas s'il est installé dans des locaux portant l'enseigne de la maison étrangère, s'il dispose d'un stock de marchandises pour satisfaire aux commandes qu'il reçoit, s'il est muni d'une procuration lui donnant le pouvoir de traiter directement avec la clientèle. »

La jurisprudence ne paraît s'être prononcée, jusqu'ici, que sur la question des ventes effectuées



par l'intermédiaire de commissionnaires ou courtiers pourvus d'une personnalité indépendante de celle des entreprises pour le compte desquelles ils opèrent.

La Haute Assemblée a sanctionné l'imposition *personnelle* à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux d'un agent en coton, ne pouvant être regardé comme lié par un contrat de travail aux maisons de vente qui utilisent ses services et dont les opérations consistent à recevoir, par câble télégraphique, les offres de vente de maisons étrangères, à transmettre ces offres aux négociants de la place et à faire aussitôt parvenir aux maisons étrangères les ordres d'achat recueillis (C. E., 13 mai 1932, *R. O.*, 5846).

Il a été jugé, d'autre part, qu'une société française ne possédant à l'étranger ni agence, ni succursale et y vendant, par l'intermédiaire d'une maison de commission ayant une personnalité indépendante de la sienne, les produits qu'elle fabrique dans notre pays doit être regardée comme exploitant une seule entreprise en France. Elle est, par suite, imposable à raison de l'ensemble des bénéfices afférents à cette entreprise, y compris ceux qui proviennent des ventes effectuées à l'étranger (C. E., 18 mars 1932, *R. O.*, 5797).

D'intéressantes réponses ministérielles méritent d'être citées sur la question :

Est imposable une maison étrangère de représentation ayant en France un employé salarié qui reçoit ses commandes et les distribue aux fabricants intéressés (Réponse à M. Taittinger, dép., *J. O.* du 20 mai 1933, *Déb. Ch.*, p. 2498).

Il en est de même d'une société algérienne ayant donné un mandat de commission exclusif à une société française pour la vente de ses produits en France où elle n'a ni succursale, ni magasin de ventes, ni usine, mais où elle est locataire d'un entrepôt, géré et contrôlé par le commissionnaire (Réponse à M. Serda, dép., *J. O.* du 8 avril 1934, Déb. Ch., p. 1063).

Est encore passible de l'impôt une maison étrangère dont le représentant en France entrepose les marchandises destinées à la vente et les livre aux clients, les factures étant établies et les encaissements effectués par l'entreprise elle-même (Réponse à M. Fiori, dép., *J. O.* du 4 novembre 1934, Déb. Ch., p. 2189).

En ce qui concerne la non imposition des bénéfices produits par les établissements exploités à l'étranger par des entreprises françaises, il a été précisé que l'impôt ne s'applique pas aux profits résultant des ventes effectuées à l'étranger par une société française dont le représentant à l'étranger, rémunéré à la commission, occupe un local loué à son nom, mais portant l'enseigne de la société, a qualité pour traiter avec la clientèle, établit les factures au nom de la société et est doublé par un employé payé par celle-ci (Réponse à M. Georges Bureau, dép., *J. O.* du 18 février 1933, Déb. Ch., p. 814).

#### 4. — *Exercice en France d'activités industrielles ou commerciales diverses.*

Par analogie, l'impôt sur les bénéfices industriels

et commerciaux est applicable aux entreprises étrangères disposant en France d'un organisme où s'exercent des activités industrielles ou commerciales quelconques.

Ainsi, le Conseil d'Etat a reconnu imposable une société étrangère, exploitant des câbles télégraphiques, traversant ou touchant le territoire français, qui possède, dans notre pays, des agences pourvues d'un personnel se livrant, pour son compte, à toutes les opérations commerciales nécessitées par l'exploitation de ces lignes de communication (C. E., 6 décembre 1929, *R. O.*, 5411).

Le ministre a précisé en outre qu'une entreprise étrangère peut être soumise à l'impôt à raison de l'exploitation en France d'un bureau d'études ou d'un organisme chargé de fournir des renseignements au public qui traite ensuite directement avec la maison étrangère (Réponse à M. Taurines, sén., *J. O.* du 24 mars 1933, *Déb. Sén.*, p. 178).

Il en est de même d'une société étrangère établie à l'étranger qui fait fabriquer et livrer en France les commandes reçues par elle à l'étranger à la suite de publicité faite en France et dont le représentant dans notre pays, à qui elle transmet journellement les commandes reçues par elle, surveille la fabrication, fait les envois et enregistre les recouvrements (Réponse à M. Escudier, dép., *J. O.* du 16 février 1930, *Déb. Ch.*, p. 763).

Il en est encore ainsi pour un bureau situé en France où sont conclues des ventes de matériel fabriqué à l'étranger et livrable à l'étranger (1).

---

(1). Sol. Lefèbvre, N. I, n° 539. Cette solution découle de

En ce qui concerne les entreprises françaises dont l'activité s'étend hors des frontières, le Conseil d'Etat a considéré comme ayant un établissement à l'étranger, dont les bénéfices ne doivent pas être soumis à l'impôt en France, une société chargée de dresser par photo-topographie aérienne des plans de territoires étrangers où elle a dû installer une véritable entreprise sous l'autorité d'un directeur ayant tous pouvoirs nécessaires, bien qu'elle assure dans ses laboratoires et ateliers en France la revision des clichés et l'établissement des plans (C. E., 15 décembre 1933, *R. O.*, 16, B. 3, p. 3).

Une entreprise française possédant la majorité des actions d'une société étrangère soumise à son contrôle est, par contre, imposable à raison des bénéfices résultant de la vente des titres de cette collectivité. L'entreprise française ne peut être considérée, en effet, comme « exploitant » la société étrangère, et les profits résultant de l'opération en cause ne sont dès lors pas réalisés dans un « établissement » sis à l'étranger (C. E., 3 juin, 8 et 13 juillet 1932, *R. O.*, 5856).

Le ministre a précisé d'autre part que constitue un établissement à l'étranger, dont les bénéfices ne doivent pas être soumis à l'impôt en France,

---

l'arrêt du Conseil d'Etat du 13 novembre 1924 (*Lebon*, p. 874), rendu en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, par lequel la Haute Assemblée a jugé imposables en France les bénéfices provenant d'une fourniture, effectuée au Gouvernement roumain en vertu de deux marchés conclus en France, de revolvers fabriqués en Espagne.

l'organisme ayant pour objet la vente à l'étranger soit de marchandises reçues d'une maison mère française, soit de produits fabriqués sur place (Réponses à MM. Neyret, dép., *J. O.* du 10 septembre 1929, *Déb. Ch.*, p. 2906 ; et Dollat, dép., *J. O.* du 25 avril 1930, *Déb. Ch.*, p. 2204).

Par contre, ne dispose pas d'un établissement à l'étranger le négociant français qui achète des marchandises à l'étranger, en prend livraison sur place et les revend avant importation et dédouanement à un acheteur établi en France (Réponse à M. R. Jardillier, dép., *J. O.* du 27 janvier 1934, *Déb. Ch.*, p. 383).

5. — *Sociétés ayant leur siège social en France, mais n'y effectuant pas d'opérations commerciales.*

Les sociétés ayant leur siège social en France, mais n'y traitant aucune affaire, ne sont pas redevables de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Réponses à M. Artaud, dép., *J. O.* du 22 juillet 1921, n° 13791, et à M. Rollin, dép., *J. O.* du 26 septembre 1926, *Déb. Ch.*, p. 3323).

Cette solution découle de la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de patente (1). Elle ne s'applique que si les sociétés en cause n'effectuent en France aucune opération commerciale et se bornent à centraliser leur comptabilité dans notre pays où se trouve assurée la direction générale de l'entreprise.

Tel n'est pas le cas d'une société coloniale dont

---

(1) Arrêt du 20 avril 1923 (*Lebon*, p. 344).



le siège est en France, qui achète dans la métropole, pour les faire revendre en Afrique occidentale française, les marchandises commandées par ses comptoirs et, inversement, vend aux acheteurs français des produits coloniaux expédiés par ses établissements africains (1).

6. — *Revenus tirés de brevets d'inventions* (2).

« Les profits tirés de brevets d'inventions peuvent provenir soit de leur exploitation directe, soit de leur exploitation indirecte, soit de leur vente » (S. D. N., t. 1, p. 228).

Les revenus de l'exploitation directe proviennent de la fabrication de la chose brevetée ou de l'utilisation d'un procédé de fabrication par le titulaire du brevet, par ses ayants droit ou par un industriel acquéreur.

Ils relèvent de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et ne sont dès lors imposables en France que s'ils sont réalisés par un établissement stable exploité dans notre pays.

Les revenus de l'exploitation indirecte des brevets proviennent de la concession de licences d'exploitation.

Les redevances perçues par l'inventeur lui-même ou par ses ayants droit relèvent de la cédule des professions non commerciales (3).

---

(1) C. E., 18 mars 1932, *Lebon*, p. 352.

(2) Cf. sur ce point S. D. N., t. 1, p. 228 et 229.

(3) Cf. *infra*, p. 178. Il en est de même du produit de la vente ou de la cession des brevets.

Celles que perçoivent les industriels cessionnaires sont, par contre, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à condition, toutefois, que le brevet fasse partie de l'actif d'un établissement exploité en France.

L'impôt s'applique, d'ailleurs, à toutes les redevances, y compris celles qui proviennent de licences concédées à l'étranger. Le Conseil d'Etat s'est prononcé dans ce sens en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (1) et a jugé également que les concessions de licences à l'étranger ne constituent pas, par elles-mêmes, des « exploitations » à l'étranger (Arrêt du 21 décembre 1927, *Lebon*, p. 1343).

Le ministre a précisé que cette jurisprudence s'appliquait à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, par suite, les bénéfices provenant des dites concessions sont passibles de l'impôt en France (Réponse à M. Fels, dép., *J. O.* du 29 mai 1932, *Déb. Ch.*, p. 2111).

Les profits résultant de la vente de brevets échappaient à tout impôt si la vente était conclue par l'inventeur lui-même ou par ses ayants droit (C. E., 16 mai 1929, S. 1929.3.89) (2).

Par contre, les profits résultant des ventes effectuées par une personne ou une société se livrant habituellement à des opérations de cette nature, ou par une entreprise industrielle à l'actif de laquelle figure le brevet, ont toujours été passibles de

---

(1) Arrêts des 3 mars 1922 (*Gaz. Pal.*, 1922.1.579) et 23 juin 1922 (*Gaz. Pal.*, 1922.2.240).

(2) Antérieurement au décret du 20 juillet 1934.

l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à condition, toutefois, qu'ils soient réalisés dans un établissement situé en France (C. E., 3 février 1933, *R. O.*, 16.A.2).

7. — *Succursales en France des banques étrangères.*

Les succursales que possèdent en France les banques étrangères reçoivent en général de leur siège des sommes fixes importantes appelées dotations, constituant, en quelque sorte, le capital propre de ces succursales. Lorsque ces dotations sont productives d'intérêts, les sommes versées à ce titre par la succursale à son siège ne sont pas admises en déduction des bénéfices imposables en France (Sol. Lefèbvre, *N. I.*, n° 577).

Mais il n'en est pas de même pour les avances en compte courant qui peuvent être consenties à la succursale par la maison mère. Il s'agit alors de simples opérations bancaires, et les intérêts des sommes avancées sont déductibles des bénéfices imposables en France.

8. — *Stands des maisons étrangères dans les expositions internationales.*

Une convention signée à Paris par les représentants de 31 pays (1) le 22 novembre 1928, et ratifiée par la loi du 26 novembre 1929, exonère d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (et

---

(1) En particulier : Allemagne, Autriche, Belgique, Brésil, Espagne, France, Grande-Bretagne, Italie, Japon, Suisse, U. R. S. S., etc...

accessoirement de patente) les maisons étrangères qui participent aux expositions internationales officielles ou officiellement reconnues. L'exemption subsiste « même si, lors de la clôture de l'exposition, elles procèdent à la vente de leurs modèles ou échantillons, soit parce qu'ils sont défraîchis, soit parce qu'étant lourds, encombrants ou fragiles, ils seraient onéreux ou difficiles à remporter » (1). Toutefois, les exposants étrangers qui possèdent une succursale en France sont soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison des profits que leur procure l'ensemble des opérations effectuées par l'établissement français, y compris celles qui sont réalisées à la suite de commandes prises ou d'ordres reçus dans le stand d'exposition.

En ce qui concerne les foires et expositions non visées par la loi, l'Administration n'établit pas d'impositions à la charge des participants lorsqu'il s'agit de foires de courte durée comme la foire de Paris, par exemple (Lefèbvre, N. I, n<sup>o</sup> 575).

#### 9. — *Entreprises étrangères de navigation maritime.*

« En principe, les entreprises de navigation maritime qui possèdent en France une agence ou un bureau recueillant du fret pour leurs navires sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'exploitation de cette agence ou de ce bureau leur procure en effet des bénéfices de

---

(1) Circ. n<sup>o</sup> 2038, p. 3.

même nature que ceux d'un courtier de fret » (I. du 31 janvier 1928, art. 74).

Le Conseil d'Etat a ainsi reconnu imposable la succursale que possède une compagnie de navigation étrangère dans un port français, lorsque cette agence, à la tête de laquelle est placé un directeur, se livre, pour le compte de la compagnie, à des opérations commerciales, consistant principalement dans la délivrance de billets, la réception d'ordres de transport et l'encaissement des sommes dues (Arrêt du 4 juillet 1924, *R. O.*, 4918).

Il a d'autre part été jugé (1) que les bénéfices provenant de transports maritimes effectués à l'étranger par une société dont le siège est en France sont imposables dans notre pays si les opérations de fret traitées à l'étranger ont été réalisées par l'intermédiaire de courtiers pourvus d'une personnalité distincte. En l'espèce, ces intermédiaires, chargés de recevoir le prix des transports, n'avaient pas qualité pour engager l'entreprise française et ne pouvaient être regardés comme exploitant à l'étranger un établissement lui appartenant.

Cette jurisprudence est applicable aux entreprises étrangères recueillant du fret en France.

Toutefois, dans une réponse à M. Barthe, député (*J. O.* du 22 janvier 1930, *Déb. Ch.*, p. 91), le ministre a déclaré passible de l'impôt en France une société étrangère de navigation maritime dont les bateaux s'arrêtent à époque fixe dans un port où elle est représentée par un courtier de fret patenté.

---

(1) C. E., 24 janvier 1934, *Gaz. Pal.*, 6 mars 1934.



Il était précisé, dans la question, que la société n'utilisait aucun employé exclusif, ne disposait d'aucun local spécial, soit sur les quais soit dans les bureaux du courtier de fret. Seul, un écriteau apposé à la porte des bureaux de cet intermédiaire la signalait au public.

Mais il était spécifié que le courtier de fret était chargé de recevoir les marchandises apportées, de rechercher du fret de sortie, de rédiger les divers documents, d'encaisser le fret d'entrée et de sortie, de tenir la comptabilité relative aux opérations effectuées et de choisir le personnel affecté à la manutention des marchandises.

La taxation des entreprises de navigation suscitait de nombreux cas de double imposition internationale et présentait en outre de sérieuses difficultés en ce qui concerne la détermination de la quote-part des bénéfices taxables dans chaque pays. Aussi une conférence d'experts spécialement constituée, sous les auspices de la S. D. N., a soumis au Conseil de cet organisme une résolution homologuée en juin 1925 tendant à obtenir en particulier, à l'exemple de ce qui existait aux Etats-Unis, que les entreprises de navigation soient imposées uniquement dans le pays où elles ont leur centre effectif.

C'est pour se conformer au vœu de la S. D. N. que le gouvernement français a fait voter l'article 5 de la loi du 29 avril 1926 (1) (art. 5 du Code général).

---

(1) Cf. Discussion Sénat, *J. O.* du 20 avril 1926, Déb. Sén., p. 892-894.

Aux termes de cet article : « Les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires étrangers sont exempts d'impôt à condition que le pays dont ces navires battent le pavillon accorde une exemption équivalente aux entreprises françaises de navigation. Les modalités de cette exemption et les impôts compris dans l'exonération sont fixés pour chaque pays par un accord diplomatique. Ils font l'objet d'un décret contre-signé par le ministre des Finances et soumis, dans le délai de trois mois, à la ratification législative. »

Il en résulte que l'étendue de l'exonération en France peut varier suivant celle de l'immunité concédée par chacun des Etats considérés.

L'exemption n'est applicable qu'aux entreprises de navigation maritime étrangères, pour l'exploitation de navires de mer étrangers. En particulier, les bénéfices réalisés par une entreprise française dans l'exploitation de navires étrangers devraient être soumis à l'impôt en France (*Jurisclasseurs*, 22, n° 77).

La loi précise, en outre, que les bénéfices réalisés, dans les pays ayant consenti l'exonération réciproque, par les entreprises de navigation maritime qui ont leur siège en France sont compris dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par ces entreprises.

Des dispositions analogues existaient déjà dans divers pays étrangers, notamment aux Etats-Unis, en Angleterre, en Allemagne, en Hollande, au Japon. De nombreux Etats ont introduit, depuis,

un régime semblable dans leur législation, et la France a conclu avec la plupart d'entre eux des accords diplomatiques d'exemption réciproque énumérés ci-après :

Etats-Unis d'Amérique : Décret du 20 mai 1927.

Allemagne : Accord commercial du 17 août 1927 (décret du 26 août 1927).

Grèce : Accord du 18 février 1929 (décret du 5 septembre 1930, *J. O.*, 9 octobre 1930, p. 11.503).

Belgique : Convention du 7 octobre 1929 (décret du 4 novembre 1930, *J. O.*, 29 novembre 1930).

Suède : Accord du 26 janvier 1930 (décret du 14 mai 1930, *J. O.*, 28 mai 1930, p. 5868).

Danemark : Accord du 28 février 1930 (décret du 26 avril 1930).

Hollande : Accords des 15 et 28 février 1930 (décret du 7 juin 1930).

Norvège : Accord du 2 juin 1930 (Décret du 5 septembre 1930).

Italie : Convention du 16 juin 1930.

Japon : Accord du 5 mai 1931 (décret du 22 juin 1933).

Angleterre : Accord du 1<sup>er</sup> octobre 1932 (décret du 25 février 1933) (1).

Canada : Accord du 19 octobre 1932 (décret du 4 mars 1933).

L'exemption résultant des accords ci-dessus s'ap-

---

(1) L'accord intervenu entre la France et l'Angleterre ne vise que les sociétés et ne s'applique pas, par suite, aux entreprises individuelles (Circ. du 15 juin 1933, n° 2069, p. 7, renvoi 1).

plique aux bénéfices de l'exploitation proprement dite des navires. Le ministre a précisé (1) qu'elle ne s'étend pas aux profits résultant des opérations accessoires, telles que le transport à quai des marchandises.

*Agences aux colonies de compagnies françaises de navigation maritime.* — L'Administration estime que les compagnies dont l'établissement principal est situé en France et qui possèdent des agences en Algérie ou Tunisie doivent être soumises à l'impôt en France sur la totalité de leurs bénéfices (Réponse à M. Artaud, dép., *J. O.* du 17 juin 1922, Déb. Ch., p. 1875).

Cette opinion est contestée par certains auteurs (en particulier Bocquet, *op. cit.*, p. 229).

Le Conseil d'Etat ne semble pas s'être prononcé sur la question. Par un arrêt du 17 juin 1932 (2), il a toutefois reconnu passibles de l'impôt en Algérie les bénéfices réalisés par l'agence algérienne d'une compagnie étrangère de navigation qui se livre pour son compte à des opérations commerciales consistant principalement dans la délivrance des billets de passage pour les services de bateaux organisés par la Compagnie entre l'Espagne et l'Algérie, la réception d'ordres de transports et l'encaissement des sommes dues.

---

(1) Réponse à M. Eugène Pierre, député (*J. O.* du 19 juillet 1934, Déb. Ch., p. 2113).

(2) *R. I.*, 3721.

#### 10. — *Compagnies de navigation aérienne.*

Le régime spécial d'exemption réciproque prévu pour les compagnies étrangères de navigation maritime ne s'étend pas aux entreprises de transports aériens. Il n'existe d'exception à cette règle que pour les sociétés italiennes et américaines auxquelles s'appliquent les conventions des 16 juin 1930 et 27 avril 1932.

Le bénéfice global des entreprises de navigation aérienne doit être déterminé en comprenant dans les recettes les subventions qui leur sont allouées par les divers gouvernements. La quote-part du bénéfice imposable en France est ensuite calculée au prorata des recettes françaises par rapport aux recettes totales, les subventions étant rattachées aux recettes réalisées sur le territoire de l'Etat qui les verse (Sol. Lefèbvre, N. I, 521).

Le critérium de l'« entreprise », c'est-à-dire de l'« établissement » exploité en France qui justifie l'imposition à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, est donc extrêmement variable.

Tantôt l'établissement consistera en un bureau d'achats, une usine ou un atelier de fabrication. Ce sera parfois un magasin ou un dépôt de ventes, un bureau d'études ou de renseignements, une organisation productive stable quelconque ou une représentation permanente.

Il est souhaitable que le législateur donne une définition précise de l'établissement, notion essentielle en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.



TITRE III. — *Détermination du bénéfice imposable.*

1. — *L'impôt frappe, en principe, la totalité des bénéfices réalisés par les établissements exploités en France, mais ces bénéfices seulement.*

On remarquera, tout d'abord, que les maisons étrangères possédant à la fois des établissements en France et à l'étranger peuvent être soumises à l'impôt dans notre pays bien que leur comptabilité générale fasse apparaître un déficit pour l'ensemble de leurs exploitations, si l'établissement français a été générateur de bénéfices.

Inversement, aucune imposition ne peut être établie en France, bien que les résultats généraux soient bénéficiaires, si l'exploitation de l'établissement français est déficitaire.

En ce qui concerne les bureaux d'achats, les usines de fabrication, bureaux d'études et autres organismes analogues, le bénéfice imposable correspond aux profits que réaliseraient les établissements considérés s'ils étaient autonomes et accomplissaient leurs opérations pour le compte de tiers.

On l'obtient en retranchant les frais généraux effectifs du montant des commissions qui leur seraient alors normalement versées (Dans ce sens, arrêts du Conseil d'Etat des 18 décembre 1931, *R. O.*, 5742, et 4 mars 1932).

En ce qui concerne les magasins ou dépôts de ventes, il faut distinguer suivant que ces organismes effectuent à la fois leurs achats et leurs ventes en

France ou qu'ils sont approvisionnés par les maisons étrangères dont ils dépendent.

Dans le premier cas, les profits réalisés sont en totalité de source française et doivent être, par suite, intégralement soumis à l'impôt.

Dans le deuxième cas, au contraire, les bénéfices proviennent d'opérations auxquelles concourent, à la fois, l'établissement étranger et la succursale française. Les profits résultant des opérations de ventes, qui sont seuls de source française, doivent seuls être soumis à l'impôt, à l'exclusion de ceux qui proviennent des « conditions » d'achat ou de fabrication à l'étranger des marchandises vendues en France.

Mais on doit, le cas échéant, tenir compte des ventes conclues par l'intermédiaire de l'établissement français, dans un pays étranger où l'entreprise n'a pas de succursale distincte (S. D. N., t. 1, p. 239, renvoi 1).

Les bénéfices taxables correspondent à ceux que réaliserait la succursale française si, au lieu d'être approvisionnée par sa maison mère, elle s'adressait à une usine étrangère indépendante ou qu'elle ait recours à un commissionnaire importateur français ou à un commissionnaire exportateur étranger. Le montant des commissions qui auraient été versées à ces intermédiaires si l'on avait utilisé leur concours doit d'ailleurs être pris en considération pour déterminer le prix d'achat des marchandises (S. D. N., t. 1, p. 248).

Les ristournes que la succursale française verse à la société étrangère ne doivent pas être déduites

des bénéfices imposables, dès l'instant qu'elles proviennent d'opérations faites en France (1).

De même, lorsqu'une société étrangère attribue une dotation en devises à une succursale française, les produits de cette dotation ont le caractère de bénéfices réalisés en France par la succursale et doivent dès lors être compris dans les bases de l'impôt dont elle est redevable (sol.).

2. — *Bénéfices indirectement transférés à l'étranger par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente.*

Lorsque des entreprises sont sous la dépendance ou possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, ou encore lorsqu'elles sont soumises, concurremment avec de telles entreprises à un pouvoir commun de direction (entreprise mère, trust ou consortium), il peut advenir que des bénéfices réalisés par des exploitations françaises soient transférés aux exploitations étrangères, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente appliqués aux fournitures faites par les unes aux autres, soit par tout autre moyen.

Pour éviter que des bénéfices réalisés en France échappent ainsi à l'impôt, l'article 76 de la loi du 31 mai 1933 (Code général, art. 20) prévoit que les bénéfices indirectement transférés à l'étranger sont incorporés aux bénéfices imposables en France.

---

(1) C. E., 9 décembre 1927, *R. I.*, 2212, arrêt rendu pour une société mère française recevant des ristournes, jugées non imposables, de succursales étrangères.

A défaut d'éléments précis pour déterminer le bénéfice transféré à l'étranger, le texte légal indique que « les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

3. — *Non déduction des pertes subies à l'étranger.*

La non imposition des bénéfices réalisés à l'étranger a comme corollaire la non déduction des pertes qui en proviennent. Bien entendu il s'agit de pertes résultant de l'exploitation à l'étranger, d'établissements qui seraient susceptibles de donner lieu à imposition s'ils se trouvaient en France.

Il n'en est pas ainsi des pertes subies du fait des opérations d'achats ou de ventes conclues dans un pays étranger sur le territoire duquel le contribuable ne dispose d'aucun établissement.

4. — *Ventilation des bénéfices.*

L'imposition des entreprises dont l'activité s'étend sur le territoire de plusieurs pays pose le délicat problème de la ventilation des bénéfices taxables dans chacun d'eux.

En France, la loi et les instructions administratives ne contiennent aucune réglementation particulière à ce sujet.

Le chapitre réservé à notre pays dans l'ouvrage de la S. D. N. : *L'imposition des entreprises étrangères et nationales*, renferme par contre (1) une étude détaillée de cette question à laquelle est emprunté,

---

(1) P. 235 et s.

en partie, le résumé ci-après, complété par les solutions administratives et jurisprudentielles récentes.

Il faut tout d'abord distinguer suivant que l'établissement français tient ou non une comptabilité exacte de ses opérations particulières. Dans le premier cas, le bénéfice imposable ressort du compte de profits et pertes.

A cet égard, il a été jugé, sous le régime antérieur à la loi du 4 avril 1926 (1), que, dès l'instant où une entreprise étrangère ayant une succursale en France a mis à la disposition de l'Administration l'ensemble de la comptabilité de cette succursale et même les éléments de la comptabilité de son siège social, utiles à la solution du litige, et que les experts commis par le Conseil de préfecture ont reconnu la régularité de cette comptabilité, l'Administration n'était pas fondée à soutenir que la société n'avait pas produit toutes les justifications nécessaires et à la taxer d'après un bénéfice déterminé par l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires de la succursale (Arrêt du Conseil d'Etat du 17 novembre 1933, in Lefèbvre, N. I, 563).

Dans cette espèce, l'Administration avait soutenu que du fait de l'impossibilité de vérifier d'une manière totale et certaine les résultats accusés par la succursale, elle était en droit d'écarter la comp-

---

(1) Détermination du bénéfice d'après le chiffre d'affaires sauf engagement par les contribuables de communiquer leur comptabilité, auquel cas ils pouvaient être imposés d'après leur bénéfice réel.



tabilité produite et d'évaluer les bénéfices en appliquant un coefficient au chiffre d'affaires.

Il peut arriver, toutefois, que l'établissement français ne tienne pas une comptabilité spéciale de ses opérations, ou que, si cette comptabilité existe, elle ne fasse pas apparaître les véritables résultats (1).

Dans ces deux hypothèses, le bénéfice taxable en France ne peut être déterminé que de façon forfaitaire. Il n'existe à cet égard aucune règle absolue recommandant tel ou tel procédé de ventilation et on peut recourir à la méthode qui paraît la mieux appropriée aux circonstances.

a) *Détermination du bénéfice d'après le chiffre d'affaires de l'établissement exploité en France.* — S'il s'agit d'entreprises de ventes, le bénéfice est le plus souvent évalué en fonction du chiffre d'affaires de la succursale ou de la filiale française.

Cette évaluation peut être faite en appliquant à ce chiffre le pourcentage moyen de bénéfice net réalisé par les entreprises similaires.

Elle peut aussi être effectuée par application au chiffre d'affaires de l'établissement français du coefficient de bénéfice brut constaté dans les entreprises françaises effectuant des opérations analogues. Il faut alors retrancher du résultat ainsi obtenu les frais généraux de cet établissement,

---

(1) « Il en est ainsi, en particulier, lorsque les livraisons effectuées par l'entreprise étrangère à sa filiale ou à sa succursale sont facturées à un prix conventionnel voisin du prix de vente » (S. D. N., t. 1, p. 235).

augmentés, s'il y a lieu, de la quote-part des frais du siège de la direction étrangère et des intérêts de dettes contractées spécialement pour l'établissement français.

b) *Méthode de répartitions fractionnaires et méthodes empiriques.* — Au lieu de déterminer le bénéfice taxable en France en fonction du chiffre d'affaires, on peut retenir, pour l'établissement français, une fraction appropriée du revenu global de la société étrangère. « A cet effet, il doit être produit à l'Administration un résumé du compte général de profits et pertes de cette société et il doit lui être fourni, au sujet des indications contenues dans ce document, tous les éclaircissements nécessaires » (S. D. N., p. 236).

Il a été jugé qu'en pareil cas on doit prendre pour base de la répartition le bénéfice net total de l'entreprise au cours de l'exercice considéré sans qu'il y ait lieu de distinguer, notamment, entre les charges grevant l'ensemble de l'entreprise et celles afférentes à l'établissement français (Dans ce sens, arrêt du Conseil d'Etat du 20 janvier 1933, *R. I.*, 3894).

L'évaluation forfaitaire du bénéfice imposable peut encore être faite en fonction de la quantité (nombre, poids, volume) d'articles vendus ou fabriqués, ou encore en fonction du capital investi dans l'établissement français, ou par tout autre procédé empirique permettant d'aboutir à un résultat satisfaisant. C'est ainsi que les profits réalisés en France par une entreprise étrangère qui possède dans notre pays un établissement destiné à la

vente de machines à écrire peuvent être déterminés en multipliant le nombre de machines vendues par le chiffre de bénéfice net unitaire réalisé par les entreprises françaises sur la vente de machines achetées à l'étranger (S. D. N., t. 1, p. 236).

En ce qui concerne le mérite et l'usage de chacun de ces procédés, « la méthode de la comptabilité séparée est considérée comme étant la meilleure, à condition, bien entendu, qu'elle révèle les bénéfices véritables. Parmi les autres méthodes, la plus pratique paraît être celle qui consiste à déterminer le bénéfice en fonction du chiffre d'affaires... car son emploi ne nécessite pas la consultation de la comptabilité de l'entreprise étrangère.

« Quant à la méthode la plus satisfaisante, c'est celle qui permet d'aboutir à un chiffre de bénéfice se rapprochant aussi exactement que possible de celui réalisé par l'établissement français.

« Le point de savoir quelle est cette méthode est essentiellement une question d'espèce ; telle méthode qui, dans un cas déterminé, apparaît comme satisfaisante, peut en effet se révéler défectueuse dans un autre cas » (S. D. N., t. 1, p. 236).

##### 5. — *Déductions à faire subir aux bénéfices.*

a) *Frais et charges professionnels.* — Le bénéfice imposable est déterminé en retranchant des résultats d'ensemble des opérations commerciales et industrielles les charges professionnelles dont la déduction est prévue par l'article 7 du Code géné-

ral. Rien ne distingue, à cet égard, les entreprises étrangères et nationales.

On indiquera seulement qu'il y a lieu d'imputer à l'établissement exploité en France une quote-part des frais du siège de la direction étrangère de l'entreprise. Les frais devant faire l'objet de cette imputation sont ceux qui présentent un intérêt d'ensemble pour l'entreprise, par exemple les jetons de présence des administrateurs, les dépenses de direction, de centralisation comptable et autres frais de même ordre.

La quote-part des frais imputables à l'établissement français peut être calculée en appliquant au montant total des frais professionnels la proportion constatée entre le chiffre d'affaires de cet établissement et celui de l'ensemble de l'entreprise (S. D. N., p. 238), mais cette répartition forfaitaire ne doit pas s'appliquer aux dépenses qui peuvent être déterminées exactement ; c'est ainsi, par exemple, que si l'entreprise étrangère possède, pour suivre les opérations de sa succursale française, un service spécial, dont le prix de revient peut être déterminé à l'aide de sa comptabilité, il y a lieu d'admettre intégralement cette dépense en déduction (S. D. N., p. 238).

Une répartition analogue doit être faite en ce qui concerne les arrérages des dettes obligataires incombant à tous les établissements français ou étrangers de l'entreprise. Les intérêts des emprunts contractés spécialement en faveur d'un établissement déterminé sont, par contre, imputables en totalité à cet organisme (S. D. N., p. 238).

Les frais professionnels exposés à l'étranger pour le compte de l'établissement français sont susceptibles d'être admis en déduction au même titre que les dépenses analogues supportées en France. Mais il n'en est pas ainsi des frais non professionnels et en particulier d'un impôt étranger applicable à un contribuable à raison de son domicile à l'étranger (Réponse à M. Liermann, dép., *J. O.* du 21 mars 1931, *Déb. Ch.*, p. 2121).

La déduction des provisions pour pertes de change admise par le Conseil d'Etat en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (1) ne s'étend à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux qu'en ce qui concerne les provisions pour pertes affectant les résultats de l'exercice dont le bénéfice doit servir de base à l'impôt. La Haute Assemblée a ainsi écarté la déduction d'une provision, constituée en fin d'exercice pour parer aux pertes qui pourraient éventuellement résulter du règlement de dettes avec change défavorable, au cours des exercices ultérieurs (Arrêts des 8 mai 1931, *Gaz. Pal.*, 30 juin 1931, et 5 mai 1933, in Lefèbvre, N. II, n° 841).

L'article 7, § V du décret du 20 juillet 1934 ne semble pas, d'ailleurs, devoir faire échec à cette jurisprudence.

b) *Déduction des revenus fonciers et mobiliers.* — Afin d'éviter une double taxation à deux cédules différentes, les revenus des immeubles et des capi-

---

(1) Arrêts des 27 novembre 1925, *R. I.*, 1741, et 5 décembre 1928, *R. I.*, 2494.



taux mobiliers figurant à l'actif des entreprises industrielles ou commerciales, autres que les compagnies d'assurance, de capitalisation ou d'épargne, doivent être retranchés de l'ensemble des profits pour la détermination du bénéfice imposable.

*Revenus fonciers.* — L'article 7 du Code général prévoit la déduction du revenu net d'après lequel les immeubles dont l'entreprise est propriétaire et qui font partie de son actif sont soumis à l'impôt foncier. Pour les constructions nouvelles en période d'exemption temporaire, le revenu à déduire est évalué suivant les règles applicables en matière d'impôt foncier.

Les entreprises étrangères peuvent bénéficier de ces dispositions au même titre que les entreprises nationales, mais seulement pour leurs immeubles situés en France. Cette déduction a en effet pour objet d'éviter la superposition de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la contribution foncière à laquelle ne sont soumis que les immeubles situés sur le territoire français.

*Revenus mobiliers.* — Aux termes de l'article 8 du Code général, « les revenus des valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt perçu en vertu des lois du 29 mars 1914 (titre II) et du 31 juillet 1917 (titre V) ou exonérés de ce dernier impôt par la législation en vigueur sont déduits du bénéfice net total, à concurrence de leur montant net, après imputation à ce montant de la quote-part des frais et charges y afférents ».

Cette disposition a pour but d'éviter la superposition de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Il s'ensuit que les revenus de valeurs étrangères possédées par une entreprise en pays étranger et figurant à son actif ne sont pas déductibles, car ils ne sont pas atteints par l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et qu'ils ne peuvent être regardés comme exonérés dudit impôt par la législation en vigueur (C. E., 9 mars 1934, R. O., 16, B. 4).

#### TITRE IV. — *Régime spécial applicable aux entreprises d'assurance, de capitalisation ou d'épargne.*

##### 1. — *Généralités.*

Le bénéfice imposable des entreprises d'assurance, de capitalisation ou d'épargne est constitué par la somme de leurs profits industriels nets et des revenus des immeubles et capitaux mobiliers figurant à leur actif (Code général, art. 9).

La loi du 13 juillet 1925 avait institué un régime spécial de taxation des entreprises de cette nature, qui comportait une distinction importante entre les compagnies françaises et étrangères. Les premières étaient toujours imposées d'après leur bénéfice réel. Les entreprises étrangères avaient, par contre, le choix entre un système forfaitaire et le mode d'imposition prévu pour les compagnies françaises.

D'après l'article 82 de la loi du 13 juillet 1925, la détermination forfaitaire du bénéfice des entre-

prises étrangères était obtenue « en appliquant aux primes perçues par ces entreprises, en France et dans les colonies ou pays de protectorat, ou correspondant à des risques situés en France et dans les colonies ou pays de protectorat, un coefficient égal à la proportion existant pour les cinq plus prospères entreprises françaises assurant des risques de même nature ou exerçant la même industrie, entre leur revenu net global... et le montant des primes ».

Les coefficients étaient arrêtés chaque année par les ministres des Finances et du Travail après avis d'une Commission spéciale.

Les conditions d'application de ce système particulier avaient été fixées par règlement d'administration publique du 28 mai 1924.

Le régime spécial de taxation des entreprises d'assurances, de capitalisation ou d'épargne comportait une sérieuse atteinte au principe de la territorialité de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le texte légal ayant prévu que pour les entreprises étrangères il devait être tenu compte des opérations effectuées, non seulement en France mais dans les colonies et pays de protectorat, le dernier alinéa de l'article 2 du règlement du 28 mai 1926 avait précisé qu'en vue de maintenir l'égalité de traitement entre les entreprises étrangères et nationales, les bénéfices réalisés dans les colonies et pays de protectorat par les entreprises françaises devaient être également soumis à l'impôt. Toutefois, il avait été admis que l'impôt colonial,

analogue à la cédule métropolitaine des bénéfices industriels et commerciaux, perçu en Algérie, en Tunisie et au Maroc, en raison des opérations effectuées par les succursales exploitées dans ces territoires, serait déduit de l'impôt dû dans la métropole pour l'ensemble des opérations effectuées en France, dans les diverses colonies et pays de protectorat (1).

La seule particularité de ce régime spécial que le décret du 20 juillet 1934 ait maintenue est la non déduction des revenus fonciers et mobiliers.

Les entreprises étrangères se trouvent donc, actuellement, soumises au même régime d'imposition que les entreprises nationales, et de plus, on peut, aujourd'hui, seulement, tenir compte des opérations effectuées par les établissements exploités sur le territoire métropolitain.

## 2. — *Conditions de l'imposition en France des compagnies étrangères d'assurance, de capitalisation ou d'épargne.*

La jurisprudence ne paraît pas s'être prononcée sur les conditions que devaient remplir les compagnies étrangères pour être passibles de l'impôt en France, sous le régime de la loi du 13 juillet 1925.

L'auteur du chapitre réservé à notre pays dans l'ouvrage précité *L'imposition des entreprises étran-*

---

(1) Pour l'Algérie, décision du 8 mars 1927, note du 16 mars 1927, n° 1003. Pour la Tunisie, circ. n° 2021. Pour le Maroc, *B. O. C. D.*, 1931, p. 118.

*gères et nationales* s'exprimait comme suit à ce sujet (p. 221) :

« Quant aux entreprises étrangères d'assurance, elles sont considérées comme effectuant dans un établissement sis dans notre pays les opérations qui donnent lieu à la perception de primes en France, en Algérie, dans les colonies et pays de protectorat français ou qui s'appliquent à des risques situés sur ces mêmes territoires. Elles sont donc imposables à raison des bénéfices que leur procurent ces opérations. »

L'Administration avait, d'autre part, indiqué que les entreprises étrangères pouvaient être soumises à l'impôt même si leur représentant en France n'était pas investi des pouvoirs d'un directeur d'agence (Circ. n° 1464, p. 32).

Dans une réponse à M. René Coty, député (1), le ministre avait par ailleurs précisé que pour la taxation d'une entreprise étrangère d'assurance-crédit, il y avait lieu de « considérer comme se rapportant à des risques français les contrats garantissant la solvabilité d'acheteurs établis en France, en Algérie, dans les colonies et pays de protectorat français, même lorsque la police avait été souscrite directement à l'étranger, qu'elle avait été établie sur un imprimé de la compagnie étrangère, que les primes étaient payables à l'étranger et que les contestations devaient être portées devant les tribunaux étrangers ».

Les compagnies étrangères d'assurance, de capi-

---

(1) *J. O.* du 11 novembre 1932, Déb. Ch., p. 3014.



talisation ou d'épargne étaient dès lors soumises à un régime plus rigoureux que la généralité des entreprises industrielles ou commerciales en ce qui concernait le principe de leur assujettissement à l'impôt en France.

On peut se demander si le décret du 20 juillet 1934 n'a pas modifié cette situation.

Il semble bien que l'abrogation implicite des dispositions de la loi du 13 juillet 1925, aux termes desquelles il y avait lieu de retenir pour l'établissement de l'impôt le montant des « primes perçues en France, ...ou correspondant à des risques situés en France... », ait eu pour effet d'assimiler les compagnies d'assurance, de capitalisation ou d'épargne à la généralité des entreprises industrielles et commerciales.

Elles ne paraissent donc actuellement impossibles qu'à raison « des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France » (1).

Par suite, ne semblent devoir être retenues désormais que les opérations effectuées par l'intermédiaire des établissements « autonomes » (2) exploités dans notre pays.

Ce sera, en général, le cas des opérations conclues en France, et soumises au contrôle de l'Etat français (assurances sur la vie, assurances contre les accidents du travail, capitalisation, épargne).

Les entreprises étrangères qui pratiquent ce genre d'opérations sont obligées, en effet, d'avoir

---

(1) Art. 2 du Code général.

(2) Cf. circ. 2080, p. 26.

un siège spécial en France, de tenir une comptabilité distincte de leurs opérations conclues ou exécutées en France et de faire accréditer auprès du ministre compétent un agent préposé à la direction de toutes ces opérations (1).

Mais il semble bien, par contre, que les assurances non soumises au contrôle de l'Etat, conclues en France par l'intermédiaire de représentants non installés à demeure dans notre pays, ne doivent plus être prises en considération, ainsi d'ailleurs que les opérations, de quelque nature qu'elles soient, conclues à l'étranger mais correspondant à des risques situés en France.

En ce qui concerne les éléments constitutifs de l'« établissement » nécessaire pour légitimer l'imposition, on rappellera que sous le régime de la loi du 13 juillet 1925 le « caractère d'entreprise exploitée hors de France » dont les bénéfices échappaient à l'impôt devait être « reconnu aux succursales ou agences établies à l'étranger, si elles avaient une administration et une comptabilité propres et si les opérations qu'elles traitaient concernaient, soit des biens à l'étranger, soit des personnes y ayant leur domicile ou leur résidence » (2).

---

(1) Ces obligations découlent de l'article 12 de la loi du 17 mars 1905 en ce qui concerne les entreprises d'assurances sur la vie, des articles 10 et 19 du décret du 28 février 1899 en ce qui concerne les compagnies d'assurance sur les accidents du travail, de l'article 12 de la loi du 19 décembre 1907 pour les entreprises de capitalisation et de l'article 12 de la loi du 3 juillet 1913 pour les sociétés d'épargne.

(2) Règlement du 28 mai 1926, article 2. Ce règlement a

Dans le même ordre d'idées, la Commission supérieure des bénéfices de guerre avait considéré comme établissement distinct à l'étranger, dont les bénéfices n'étaient pas imposables en France, les agences étrangères d'une compagnie française d'assurances placées sous l'autorité de chefs responsables soumis au contrôle du siège social, mais ayant pouvoir de signer au nom de la compagnie les polices d'assurances, de recouvrer les primes et de régler les sinistres (Commission supérieure, 6 mars 1926, *R. I.*, 1926, n° 1905).

Ces solutions paraissent applicables, *mutatis mutandis*, aux entreprises étrangères exploitant en France des agences ou succursales.

### SECTION III. — RÉGIME SPÉCIAL A L'ÉGARD DE LA SARRE, DE LA BELGIQUE, DE L'ITALIE ET DES ÉTATS-UNIS.

Le régime général de taxation se trouve modifié à l'égard de la Sarre, de l'Italie, de la Belgique et des Etats-Unis, territoires ou pays avec lesquels la France a conclu des conventions particulières pour éviter les doubles impositions internationales.

---

été implicitement abrogé par l'article 2 du décret du 20 juillet 1934. Certaines de ses prescriptions, n'allant pas à l'encontre des dispositions générales du décret du 20 juillet 1934, sont cependant maintenues « à titre de doctrine administrative » (Circ. du 28 décembre 1934, n° 2080, p. 26).

1. — *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.*

D'après l'article 2 de la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, les personnes ayant en France ou en Sarre des exploitations commerciales ou industrielles ne sont assujetties à l'impôt à raison des bénéfices qu'elles en tirent que dans le pays où ces entreprises se trouvent situées.

La convention précise en outre que le terme « exploitation » s'applique « non seulement au siège principal, mais aux succursales, bureaux d'achats ou de ventes, agences, comptoirs et toutes installations autres. Sont déterminants, en ce cas, pour le partage de la charge fiscale, non seulement les résultats de comptabilités séparées, s'il en existe, mais encore les résultats afférents aux opérations effectuées sur chaque territoire ».

Il a été décidé, par application de ces dispositions, que les bénéfices taxés en Sarre, au nom des commerçants français possédant dans ce pays des dépôts de marchandises qu'ils font vendre par des représentants visitant la clientèle locale, doivent être distraits des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (*B.O.C.D.*, 1930, p. 97).

De même, les entreprises françaises de construction qui possèdent en Sarre des chantiers ou ateliers même temporaires sont considérées comme disposant sur ce territoire d'une exploitation séparée dont les bénéfices sont soumis à l'impôt sarrois. Les profits ainsi taxés en Sarre doivent être distraits des bases de l'impôt sur les bénéfices indus-

triels et commerciaux et de l'impôt général sur le revenu.

Inversement, les entreprises sarroises sont imposables en France à raison des bénéfices qu'elles retirent des chantiers ou ateliers qu'elles y possèdent (*B.O.C.D.*, 1933, p. 64).

2. — *Convention franco-belge du 16 mai 1931.*

Aux termes de l'article 7 de la convention franco-belge du 16 mai 1931, les exploitations industrielles, minières ou commerciales « sont imposables dans chacun des Etats au prorata des revenus produits par les établissements stables y situés ».

Le paragraphe 3 de l'article 7 susvisé définit ce qu'il faut entendre par établissement stable. « Sont considérés comme établissements stables les sièges de directions effectives, succursales, fabriques, usines, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achats ou de ventes, dépôts, ainsi que toutes autres installations fixes, de caractère productif. Le fait pour une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants d'avoir des relations d'affaires avec l'autre pays, par l'intermédiaire d'un agent ou d'une société vraiment autonome (courtier, commissionnaire, filiale, etc.), n'implique pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce dernier pays » (art. 7, § 3).

Par dérogation à ces dispositions, le paragraphe 4 prévoit l'exemption des « comptoirs qui se bornent à l'achat des marchandises diverses destinées à



l'approvisionnement d'un ou de plusieurs établissements de vente ou de transformation que le contribuable exploite dans l'autre pays ».

En ce qui concerne la ventilation des bénéfices, il est stipulé au paragraphe 2 de l'article 7 « qu'à défaut de comptabilité régulière faisant ressortir exactement et distinctement les revenus imposables dans chacun des Etats intéressés, les Administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation ».

D'après l'article 1<sup>er</sup>, § 1, la convention s'applique aux « contribuables qui ont leur domicile fiscal dans l'un des deux Etats contractants et dont certains revenus proviennent en tout ou en partie de l'autre Etat ».

Il n'est dès lors pas fait de distinction suivant la nationalité des redevables et les effets de la convention ne semblent pas devoir être limités aux seuls ressortissants des deux pays intéressés.

### 3. — *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.*

L'article 6 de la convention franco-italienne du 16 juin 1930 dispose que « les revenus de toutes exploitations industrielles, commerciales ou minières sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel se trouvent des établissements stables, même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat sans y avoir d'établissement ».

« Si l'entreprise a des établissements dans les deux Etats contractants, chacun de ces Etats

appliquera l'impôt sur la partie du revenu provenant de l'activité des établissements situés sur son territoire. »

On doit entendre par établissement stable toute « organisation productive permanente appartenant à l'entreprise et dans laquelle s'exerce en totalité ou en partie l'activité de la dite entreprise ».

Le protocole annexé à la convention précise que sont considérés comme établissements stables non seulement le siège social et le siège central réel, mais aussi les succursales, les agences, les fabriques, les usines, les laboratoires, les locaux d'achats ou de ventes, les magasins ou autres exploitations commerciales ayant un caractère d'organisation productive stable, ainsi que les représentations permanentes.

Le paragraphe 2 du protocole étend l'application des dispositions de l'article 6 (ci-dessus 2<sup>e</sup> alinéa) aux entreprises qui, tout en étant juridiquement autonomes selon les lois de leur pays, ont avec une entreprise établie sur le territoire de l'autre Etat des liens ou des rapports de dépendance ou de participation tels que les deux entreprises constituent une seule et même unité économique. Il s'ensuit que les bénéfices indirectement transférés d'un pays à l'autre, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, doivent être imposés dans le pays où ils ont été réellement réalisés. En ce qui concerne la France, cette disposition ne fait que confirmer l'article 76 de la loi du 31 mai 1933, dont l'objet est identique. Dans le cas où l'entre-

prise possède des établissements stables, à la fois dans les deux Etats contractants, le bénéfice imposable dans chacun d'eux est déterminé au moyen de la comptabilité générale de l'entreprise, des comptes spéciaux de l'établissement ou de toutes pièces nécessaires à la discrimination des revenus.

A défaut de comptabilité faisant ressortir régulièrement et d'une manière distincte ces revenus, les autorités fiscales des deux Etats contractants doivent se concerter pour arrêter les règles de ventilation.

L'article 7 de la convention prévoit enfin que les bénéfices des entreprises de navigation maritime ou aérienne ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve leur siège central réel, à condition que leurs navires ou leurs aéronefs battent pavillon ou possèdent la nationalité dudit Etat.

Il résulte implicitement de l'article 9 que la convention franco-italienne ne s'applique qu'aux ressortissants des deux Etats contractants (Cf. *infra*, p. 290).

#### 4. — *Convention franco-américaine du 27 avril 1932.*

L'article 1<sup>er</sup> de la convention franco-américaine du 27 avril 1932 prévoit que « les entreprises de l'un des Etats contractants ne sont soumises à l'impôt de l'autre Etat, en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux, qu'en raison des bénéfices provenant des établissements stables qu'elles exploitent dans ce dernier Etat ».

Le protocole annexé à la convention définit comme suit l' « établissement stable ». « Le terme d'établissement stable désigne les succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers, magasins, bureaux, agences et autres centres fixes d'affaires, mais ne comprend pas les sociétés filiales ».

« N'entrent pas en compte pour l'assiette de l'impôt dans l'un des Etats contractants les achats de marchandises qui y sont effectués par une entreprise de l'autre Etat, pour l'approvisionnement des établissements que ladite entreprise exploite dans ce dernier Etat » (art. 1<sup>er</sup>, alinéa 2).

Il est stipulé en outre que « lorsqu'une entreprise de l'un des Etats contractants fait des affaires dans l'autre Etat par la voie d'un agent y établi qui est autorisé à contracter pour son compte, elle est considérée comme ayant un établissement stable dans ce dernier Etat. Mais le fait, pour une entreprise de l'un des Etats, d'avoir des relations d'affaires dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un commissionnaire ou courtier vraiment autonome ne permet pas de considérer cette entreprise comme ayant un établissement stable dans ce dernier Etat ».

Le protocole indique, d'autre part, que « le mot *entreprise* comprend toute forme d'exploitation appartenant à un particulier, société en nom collectif, société anonyme ou toute autre collectivité ». On doit entendre par *entreprise américaine* « une entreprise exploitée aux U. S. A., par un citoyen des U. S. A. ou par une société ou autre collectivité américaine. L'expression *société* ou autre collec-

*tivité américaine* désigne toute société ou autre collectivité créée dans les U. S. A. ou suivant les lois des U. S. A., d'un Etat ou territoire des U. S. A. »

L'expression *entreprise française* se définit de la même façon, *mutatis mutandis*, que l'expression *entreprise américaine*.

Il résulte de ces définitions que les deux Etats contractants ont entendu réserver le bénéfice de la convention à leurs nationaux respectifs.

Il s'ensuit qu'une entreprise exploitée aux Etats-Unis par un contribuable non pourvu de la nationalité américaine ne pourrait se prévaloir en France de la convention du 27 avril 1932.

Les entreprises américaines qui possèdent des établissements stables en France doivent fournir à l'Administration française les mêmes déclarations et les mêmes justifications que les entreprises françaises. Elles sont soumises au droit général que détient l'Administration de rectifier les déclarations.

L'article 4 de la convention prévoit le rattachement aux bénéfices imposables dans chacun des Etats, des profits indirectement transférés dans l'autre Etat par voie de majoration ou de diminution des prix d'achats ou de ventes.

Aux termes de l'article 3, « les revenus qu'une entreprise de l'un des Etats contractants tire de l'exploitation d'aéronefs immatriculés dans cet Etat et effectuant le transport entre les deux pays ne sont imposables que dans le premier Etat ».

Le protocole spécifie enfin, en ce qui concerne la France, que la convention n'est applicable qu'au territoire métropolitain.



On remarquera que les conventions conclues avec la Belgique, l'Italie et les U. S. A. présentent des divergences importantes.

En particulier, la convention franco-italienne prévoit l'imposition des « locaux d'achats » qui se trouvent exemptés par les conventions franco-belge et franco-américaine.

De plus, les dispositions de même nature que l'on retrouve dans chacun de ces accords ne sont pas exprimées en des termes identiques. Il s'ensuit que leur application pourra donner lieu à des interprétations différentes et qu'on devra se reporter spécialement, pour chaque cas particulier, au texte même de la convention à considérer.

Au point de vue qui nous intéresse, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux nous semble rationnellement organisé, et nous n'avons pas d'observations importantes à formuler.

Cette cédule comporte notamment un intéressant système de mise en recouvrement immédiat des impositions, en cas de cession d'établissement ou de cessation d'entreprise, qui permet d'atteindre les bénéfices réalisés par les exploitants étrangers quittant la France en cours d'année.

Cependant, la législation française présente en la matière quelques lacunes qu'il serait heureux de voir comblées, en particulier : Définition de l'entreprise « exploitée en France » et réglementation du système de ventilation des bénéfices.

ANNEXE I. — *Taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.*

Aux termes de l'article 27 du Code général (ancien article 14 de la loi du 31 juillet 1917), « indépendamment de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux..., il est établi une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires provenant de la vente en détail de denrées ou marchandises lorsque le montant de ces ventes, pendant la période dont les résultats sont retenus pour l'assiette de l'impôt cédulaire (1), dépasse 1 million de francs, abstraction faite des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat ».

On ne doit, dès lors, retenir que les ventes à destination de la France métropolitaine réalisées par l'intermédiaire des établissements exploités sur le territoire français.

Il importe peu, par contre, que les marchandises vendues en France aient été fabriquées ou achetées à l'étranger (2).

L'article 83 de la loi du 13 juillet 1925 (Code général, art. 28) a étendu l'application de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires aux établissements de banque ou de crédit ainsi qu'aux entreprises d'assurance, d'épargne ou de capitalisation.

« En ce qui concerne les établissements de banque ou de crédit, le chiffre d'affaires doit s'entendre du montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, droits de garde, intérêts,

---

(1) L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

(2) Wahl, *Journal de droit international*, 1919, p. 650.

escomptes sous déduction des réescomptes, agios, résultats des opérations sur titres et autres profits définitivement acquis, à l'exclusion des revenus des valeurs mobilières en portefeuille. »

Les produits ci-dessus sont imposables dès l'instant qu'ils sont réalisés par des établissements exploités en France.

On remarquera qu'il n'y a pas lieu de faire abstraction des opérations réalisées à l'étranger par lesdits établissements.

« En ce qui concerne les entreprises d'assurances, le chiffre d'affaires doit s'entendre du montant des primes encaissées, à l'exception des primes relatives aux assurances maritimes, aux assurances crédit, à l'exportation ou reçues en réassurances. »

Mais l'article 83 de la loi du 13 juillet 1925 qui a assujetti à la taxe spéciale les entreprises d'assurance n'a pas entendu exonérer de cette taxe les primes afférentes aux opérations faites en dehors de la France métropolitaine par les établissements exploités dans notre pays (C. E., 19 janvier 1934, *R. O.*, 16, B. 4).

Antérieurement au décret du 20 juillet 1934, on devait tenir compte, pour l'assiette de la taxe, des primes encaissées par les établissements exploités en France, en Algérie, dans les colonies et dans les pays de protectorat français.

La taxe spéciale était, en effet, regardée comme le complément de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Or, nous avons vu que sous le régime de l'article 82 de la loi du 13 juillet 1925, les entreprises

d'assurance étaient passibles de l'impôt cédulaire sur les profits réalisés par leurs établissements exploités en France, en Algérie, dans les colonies et pays de protectorat français.

Depuis le décret du 20 juillet 1934, elles ne sont plus passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les profits réalisés par leurs établissements « autonomes » (1) exploités en Algérie, dans les colonies et pays de protectorat français.

Il s'ensuit que l'on ne doit plus retenir aujourd'hui, pour l'assiette de la taxe spéciale, que les opérations effectuées par les établissements exploités sur le territoire métropolitain.

L'article 30 du Code général ( ancien article 15 de la loi du 31 juillet 1917) exempte de la taxe spéciale les sociétés coopératives de consommation exonérées d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Pour les raisons indiquées au titre de l'impôt cédulaire (2), cette exemption nous semble exclusivement réservée aux sociétés coopératives françaises.

## ANNEXE II. — *Taxe d'apprentissage.*

La taxe d'apprentissage, instituée par l'article 25 de la loi du 13 juillet 1925, frappe les « appointements, salaires et rétributions quelconques » payés à leur personnel par les individus ou sociétés

---

(1) Cf. circ. 2080, p. 86.

(2) Cf. *supra*, p. 44.

passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'article 37 du Code général dispose que la « taxe est établie au nom de chaque exploitant, pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises ou, à défaut, au lieu du principal établissement ».

Les salaires versés aux employés et ouvriers au service des établissements situés à l'étranger, aux colonies, pays de protectorat, ainsi qu'en Alsace-Lorraine, ne sont pas pris en considération pour l'établissement de la taxe d'apprentissage (Instruction du 30 avril 1931, art. 20 ; Code général, art. 35).

Mais le ministre a précisé que l'on doit retenir les commissions calculées au moyen d'un pourcentage du chiffre d'affaires, versées par un commerçant à ses représentants domiciliés à l'étranger, à moins qu'ils n'opèrent soit comme intermédiaires libres, soit comme employés d'une succursale étrangère (Réponse à M. Brocard, dép., *J. O.* du 20 mai 1933, n° 3842).

L'article 36 du Code général (loi du 13 juillet 1925, art. 25) exempte de taxe d'apprentissage :

« 1° Les chefs d'entreprise pour lesquels la base d'imposition... n'excède pas 10.000 fr. ;

« 2° Les personnes énumérées à l'article 23 » du même décret (1).

Les entreprises exemptées d'impôt sur les béné-

---

(1) Ce sont les ouvriers, artisans, chauffeurs, pêcheurs, etc...



fices industriels et commerciaux par l'article 4 du Code général (sociétés coopératives, sociétés de caution mutuelle, de crédit maritime ou agricole, etc...) ne bénéficient donc pas de l'exonération correspondante de la taxe d'apprentissage.

Il en est de même des compagnies étrangères de navigation exemptées d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sous condition de réciprocité, par l'article 5 du Code général (1).

### ANNEXE III. — *Redevance des mines.*

Les profits réalisés par les exploitations minières ont été soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, majoré d'une taxe communale complémentaire par le décret du 20 juillet 1934.

Antérieurement à ce décret, les entreprises minières étaient passibles de la redevance des mines qui se composait d'une taxe fixe par hectare de superficie et d'un impôt proportionnel au produit net de l'entreprise.

La redevance des mines ne s'appliquait qu'aux mines concédées sur le territoire français. Les bénéfices provenant de la vente en France de produits miniers étrangers pouvaient donner lieu, le cas échéant, à imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

L'évaluation du produit net imposable pouvait s'effectuer de deux façons :

---

(1) Les accords d'exonération réciproque conclus à ce jour ne stipulent d'ailleurs pas l'exemption de la taxe d'apprentissage.

1<sup>o</sup> Pour les sociétés par actions, en commandite ou à parts d'intérêts, dont l'exploitation constituait l'objet principal, forfaitairement, d'après le montant des sommes distribuées aux actionnaires ou porteurs de parts pendant le dernier exercice social ayant précédé l'année de l'imposition ;

2<sup>o</sup> Pour les autres entreprises, le produit net était évalué administrativement pour chaque concession, par l'excédent des recettes sur les dépenses.

La redevance des mines n'atteignait que les produits réalisés en France. L'article 6 du décret du 24 décembre 1910 prévoyait, à cet effet, que le produit net des sociétés exploitant simultanément des mines en France et à l'étranger devait être fixé, en toute hypothèse, par voie d'évaluation administrative. Ces dispositions avaient été reconnues applicables par le Conseil d'Etat, même dans le cas où les mines situées à l'étranger n'étaient pas encore en exploitation (Arrêt du 3 novembre 1933, R. O., 16, B. 1).

#### ANNEXE IV. — *Contribution des patentes.*

La patente constitue encore un élément très important des ressources départementales et communales.

En outre, les décisions de jurisprudence relatives à cette contribution donnent souvent d'utiles indications pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. En particulier, la notion d'établissement qui justifie l'assujettissement à l'impôt cédulaire semble découler direc-

tement de la législation et de la jurisprudence existant en matière de patente (1).

Il paraît donc intéressant d'examiner, au moins sommairement, la situation des étrangers au regard de la contribution des patentes.

La nationalité n'a aucune influence sur l'assiette de cet impôt.

L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 15 juillet 1880 prévoit en effet que la patente est due par « tout individu, français ou étranger, qui exerce en France un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exceptions déterminées par la loi ».

#### *Conditions de l'imposition des entreprises étrangères.*

Les étrangers sont imposables comme les Français dès l'instant qu'ils exercent une profession patentable sur le territoire métropolitain.

Comme en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, c'est la nature des opérations effectuées dans notre pays qui, seule, doit être prise en considération. Ainsi une compagnie exploitant des mines à l'étranger est passible de la patente pour la vente de son charbon en France, tandis que les opérations analogues des sociétés minières françaises ne donnent *lieu à aucune imposition à la patente* (C. E., 24 juillet 1872, R. O., 2406).

Est également imposable la vente en France

---

(1) Cf. Rapport de M. Dumesnil, député, du 22 février 1917, p. 455. Déclaration du rapporteur au Sénat, séance du 14 novembre 1916, J. O. du 15, p. 923.

de produits agricoles récoltés sur des propriétés situées en dehors du territoire français (C. E., 8 mars 1912, *R. O.*, 4557).

En principe, les entreprises étrangères, qui déploient en France une activité patentable, sont soumises à l'impôt dès l'instant qu'elles disposent dans notre pays d'un *local distinct* servant à l'exercice de leur profession, géré ou non par un préposé spécial.

Une représentation permanente peut, dans certaines conditions, entraîner l'exigibilité de la patente, même si aucun local n'est exclusivement affecté à l'entreprise représentée.

Enfin les marchands ambulants sont soumis à un système spécial de taxation qui permet de les atteindre même s'ils n'ont aucun point d'attache permanent en France (1).

Les tarifs annexés aux lois organiques de la patente ont réglementé, en général de façon spéciale, l'imposition des entreprises étrangères exerçant en France une partie seulement de leur activité.

1<sup>o</sup> *Bureaux d'achats*. — En particulier, l'imposition des bureaux d'achats a été explicitement prévue par la loi du 30 juillet 1885 qui a inscrit au tarif la rubrique spéciale : « Tenant une maison d'achats » (tableau A, 1<sup>re</sup> classe).

Ont été jugés imposables en cette qualité : Une entreprise étrangère ayant un établissement en

---

(1) Il serait intéressant d'instituer un régime analogue en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

France, géré par un préposé spécial, dans lequel sont conclus des achats destinés à approvisionner un magasin de vente situé à l'étranger (Arrêt du 29 mars 1901).

Une société ayant son siège social à l'étranger et exploitant en France un établissement dont les opérations consistent à acheter des denrées destinées à être vendues à l'étranger (Arrêt du 25 juillet 1902).

A été de même reconnu passible de la contribution des patentes, l'individu qui achète en France des marchandises diverses réunies dans un magasin et vendues ensuite dans un établissement situé au delà de la frontière (Arrêt du 30 juillet 1902. — Dans le même sens, arrêt du 8 novembre 1905, *Lebon*, p. 801, etc.).

2° *Magasins de ventes. Dépôts. Bureaux d'études et organismes quelconques servant à l'exercice d'une profession patentable en France.* — La vente en France de produits achetés ou fabriqués à l'étranger donne lieu, bien entendu, à imposition à la patente. Il en est de même de l'exploitation, en France, d'une entreprise quelconque effectuant des opérations patentables.

D'après une réponse ministérielle à M. Grinda, député (*J. O.* du 7 mars 1924, *Déb. Ch.*, p. 1140), les maisons étrangères ne sont redevables de la patente que si elles possèdent en France un établissement, un bureau ou une succursale.

Ce qui constitue essentiellement l'« établissement » qui justifie l'imposition, c'est en principe l'existence d'un local distinct.



En particulier, doit être considérée comme ayant en France un établissement imposable une société qui exploite à l'étranger une fabrique de dynamite et a créé sur le territoire français un dépôt dirigé par un agent chargé de recevoir les commandes et d'exécuter les ordres du siège (Arrêt du 21 juillet 1882, *R. O.*, 3385).

De même, est imposable à la patente un commerçant établi à l'étranger, qui possède dans les docks d'une ville française un emplacement spécial servant de dépôt pour ses marchandises, lesquelles sont reçues et livrées, suivant ses ordres, par le personnel des docks (Arrêt du 29 mai 1911, *R. O.*, 4472).

Est également redevable de la patente une entreprise étrangère possédant un bureau en France où elle se borne à donner des renseignements au public qui traite ensuite directement avec la société étrangère (Réponse à M. Taurines, sén., *J. O.* du 24 mars 1933, *Déb. Sén.*, p. 578).

Il en est de même d'une société étrangère possédant en France un bureau par lequel elle fait étudier les questions susceptibles de l'intéresser, encore bien qu'il n'y soit traité aucune affaire (Rép. à M. Taurines, sén., *J. O.* du 24 mars 1933, *Déb. Sén.*, p. 578).

La patente de commissionnaire en douane a cependant été jugée exigible d'un courtier de transports domicilié à l'étranger, se rendant habituellement dans une gare frontière française pour y recevoir des marchandises qu'il s'y expédiait à lui-même et qu'il réexpédiait aux destinataires

français sous sa responsabilité, après accomplissement des formalités de douane. En l'espèce, l'intéressé n'avait en France ni habitation, ni installation quelconque (Arrêt du 9 novembre 1889, *R. O.*, 4368).

3<sup>o</sup> *Opérations conclues directement en France par les entreprises étrangères.* — Une entreprise étrangère se bornant à conclure en France des ventes ou des achats sans disposer d'aucun local ou d'aucun représentant permanent dans notre pays ne serait pas imposable à la patente (Arrêt du 4 mai 1859, *R. O.*, 825. — Dans le même sens, arrêt du 6 novembre 1880, *R. O.*, 3259).

En particulier, les floriculteurs italiens qui se bornent à expédier aux halles de Paris pour y être vendues en leur nom, par des mandataires, les fleurs provenant de leurs établissements, ne sont pas dans le cas d'être soumis à cette contribution, car ils ne possèdent en France aucun local.

4<sup>o</sup> *Opérations conclues en France par l'intermédiaire de représentants.* — Un représentant spécial habilité à traiter au nom de l'entreprise étrangère suffit à justifier l'imposition. Il en a été ainsi jugé pour une société étrangère d'assurances contre l'incendie ayant donné pouvoir à son représentant dans une ville française de souscrire en son nom tous les risques qu'il jugera convenable, de signer les polices d'assurance et de percevoir les primes (Conseil d'Etat, 27 octobre 1916, *Dupont*, 1917, p. 113).

La patente est due, même s'il existe un seul représentant pour deux sociétés, bien que la représen-

tation de chacune d'elles ne soit pas assurée dans des locaux distincts (Arrêt du 16 janvier 1892, *R. O.*, 3751).

Les représentants des maisons étrangères ne peuvent être cotisés eux-mêmes que s'ils ont la qualité de courtiers ou de commissionnaires (V. cependant ci-après, p. 122, le régime spécial d'imposition prévu pour les voyageurs de commerce étrangers).

5<sup>o</sup> *Entreprises effectuant leurs opérations commerciales ou industrielles à l'étranger et dont le siège se trouve en France.* — Les actes de pure administration ne suffisent pas à justifier l'imposition à la patente, dès l'instant que les opérations commerciales ou industrielles sont effectuées à l'étranger.

Ainsi, n'est pas redevable de la patente une entreprise dont les écritures et la comptabilité sont tenues en France si elle n'achète et ne vend qu'à l'étranger (Arrêt du 20 avril 1894, *D. P.* 1895.3.53. — Dans le même sens, arrêts des 5 mai 1894, *D. P.* 1895.3.53, et 20 avril 1923, *Lebon*, p. 344).

Une société ayant en France un service financier ouvert au public a été jugée, par contre, passible de patente, même si cet organisme limite ses opérations aux seules valeurs émises par la société (Arrêt du 24 juillet 1874, *Compagnie du Canal de Suez*).

6<sup>o</sup> *Adjudicataires de marchés publics.* — Le domicile dont les adjudicataires de marchés publics doivent faire élection en France est considéré comme constituant un établissement qui justifie l'imposition à la patente, même si les matériaux

viennent tous de l'étranger et si le fournisseur ne réside pas en France (Conseil d'Etat, 8 décembre 1922, *Dupont*, 1923, p. 240).

Toutefois, le Conseil d'Etat a reconnu non imposable à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, *parce que non redevable de la patente*, une société étrangère se bornant à passer un marché de fournitures avec l'Etat, mais n'ayant en France ni bureau, ni usine (Arrêt du 16 juillet 1929, *Lebon*, p. 1255).

7<sup>o</sup> *Commis-voyageurs étrangers*. — Les voyageurs de commerce étrangers venant exercer leur profession sur le territoire français sont soumis à des droits identiques à ceux que nos voyageurs doivent payer à l'étranger, suivant les règles de la réciprocité internationale.

Ces droits consistent en une somme uniformément fixée par nationalité.

8<sup>o</sup> *Associés en nom collectif*. — La quote-part de droit fixe applicable aux associés secondaires des sociétés en nom collectif en vertu de l'article 20, § 2, de la loi du 15 juillet 1880 est exigible même des associés secondaires résidant à l'étranger (C. E., 15 février 1884 et 11 mars 1898).

De même, une société étrangère exerçant en France est imposable pour tous ses membres, y compris ceux qui résident à l'étranger. On doit, en pareil cas, considérer comme associé principal celui qui s'occupe, à l'exclusion des autres, des affaires traitées en France (C. E., 21 janvier 1887, *R. O.*, n<sup>o</sup> 3516).

9<sup>o</sup> *Majorations de droits applicables aux entre-*

*prises à succursales multiples.* — La loi du 27 février 1912 a prévu que les droits de patente applicables aux entreprises à succursales multiples sont majorés :

d'un quart si le nombre des établissements ne dépasse pas dix ;

d'un tiers si ce nombre est compris entre onze et vingt ;

de moitié s'il est compris entre vingt et un et cinquante.

Ils sont doublés si le nombre des établissements est supérieur à cinquante.

On peut se demander si l'on doit tenir compte des établissements situés à l'étranger pour déterminer le montant de la majoration applicable.

Le texte légal ne contient aucune précision sur ce point qui, à ce jour, ne paraît pas avoir été soumis au Conseil d'Etat.

Par une réponse à M. Georges Pernot, député (*J. O.* du 4 novembre 1934, *Déb. Ch.*, p. 2191), le ministre a fait connaître qu'il y avait lieu de retenir « la totalité des établissements exploités en France, y compris les établissements sis en Alsace et Lorraine » (où la patente n'est pas applicable).

Cette solution ne résout dès lors pas le problème. On remarquera cependant que d'après les termes de la réponse ministérielle, on doit retenir « *la totalité des établissements exploités en France* ».

Mais il semble bien que les établissements exploités à l'étranger ne puissent être pris en considération pour le calcul des droits applicables aux succursales françaises.



Il serait, en effet, difficile de contrôler le nombre de succursales exploitées hors des frontières et, au surplus, il ne serait pas logique de tenir compte de ces éléments pour l'assiette d'un impôt de caractère territorial comme la patente.

10° *Entreprises étrangères participant à une exposition internationale, officielle ou officiellement reconnue.* — La convention du 22 novembre 1928, qui exempte d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les entreprises étrangères participant aux expositions internationales officielles ou officiellement reconnues, s'applique également à la contribution des patentes.

11° *Compagnies étrangères de navigation maritime.* — Les compagnies étrangères de navigation maritime sont imposables comme « tenant une agence de paquebots étrangers » dans les ports français qu'elles desservent et où elles ont des représentants chargés de recevoir des ordres de transport (C. E., 22 novembre 1912, *R. O.*, 4560, et 7 mars 1930, *Dupont*, 1930, p. 406).

Il en est ainsi bien qu'elles puissent revendiquer l'application d'un traité de commerce et de navigation, en vertu duquel elles ne doivent pas être soumises à des impôts autres et plus élevés que les compagnies françaises (arrêts du 29 octobre 1934, rendus pour une Compagnie finnoise et pour une Compagnie danoise).

Il importe peu que leur représentant soit personnellement cotisé à raison d'opérations de commission auxquelles il se livre pour son compte (Réponse ministérielle à M. Champetier de Ribes,

dép., J. O. du 27 mai 1926, Déb. Ch., p. 2226).

Il a été jugé, en la matière, « qu'une compagnie de navigation étrangère représentée dans un port français par un courtier de fret dûment patenté, chargé de réunir les marchandises apportées par les cargos, de rechercher du fret de sortie, de rédiger les divers documents, d'effectuer les encaissements, de tenir la comptabilité de l'armateur pour le port en question, de choisir le personnel affecté à la manutention, est patentable, par l'intermédiaire dudit courtier, bien qu'elle n'utilise le concours d'aucun employé à titre exclusif, qu'elle n'occupe aucun local spécial et qu'elle ne soit signalée au public que par un écriteau apposé à la porte du courtier de fret » (arrêts des 22 novembre 1912 et 14 janvier 1916).

*En principe, non application à la patente du système d'exemption réciproque prévu par la loi du 29 avril 1926.* L'article 5 de la loi du 29 avril 1926 prévoit que les « *bénéfices* » réalisés en France par les compagnies étrangères de navigation sont exempts d'impôt sous réserve de réciprocité.

Le texte des accords internationaux conclus en la matière ne précise pas, en général, si l'exemption s'applique à la contribution des patentes (1).

Exceptionnellement, pour l'Italie, le protocole de signature de la convention du 16 juin 1930 prévoit (§ 4) que « les entreprises de navigation maritime ou aérienne dont le siège central réel se trouve

---

(1) Cf. en particulier pour les entreprises américaines le décret du 20 mai 1927 (I. du 31 janvier 1928, p. 403).

en Italie et dont les navires ou les aéronefs battant pavillon italien, ou possédant la nationalité italienne, chargent ou déchargent des voyageurs ou des marchandises en territoire français, n'y seront pas soumises à la contribution des patentes ou à tout autre impôt qui lui serait substitué, si elles n'y possèdent ni agence, ni succursale, alors même qu'elles utiliseraient les services d'un intermédiaire pour la recherche du fret ou la vente de billets ».

Il semble donc bien que, sauf stipulation expresse, l'exemption réciproque ne s'étend pas à la patente (1).

ANNEXE V. — *Contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.*

Créée par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1916, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre était destinée à frapper les bénéfices supplémentaires ou exceptionnels réalisés pendant la guerre.

Cet impôt qui n'est plus en vigueur aujourd'hui a donné lieu à une jurisprudence intéressante déjà examinée au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Appliquée avant la mise en vigueur des impôts sur le revenu, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre a servi de transition à la jurisprudence entre la patente et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

---

(1) En sens contraire, *Jurisclassseurs* (IX, n° 106).

En principe, les étrangers, comme les Français, étaient redevables de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

Les Espagnols en furent cependant exonérés en vertu de la convention franco-espagnole du 7 janvier 1862 portant exemption réciproque de tous impôts de guerre en faveur des ressortissants des deux Etats.

Le bénéfice de l'exemption fut tout d'abord refusé aux Espagnols par la Commission supérieure des bénéfices de guerre le 7 juillet 1917 et par le Conseil d'Etat le 11 juin 1920 (*Dupont*, 1920, p. 278).

Mais l'exonération leur fut finalement accordée en vertu de la sentence arbitrale rendue, le 15 juin 1921, par le Président de la Confédération helvétique (*Dupont*, 1920, p. 278).

Les profits résultant des ventes à l'étranger ou aux colonies étaient passibles de l'impôt, à l'exclusion, cependant, des profits réalisés par des succursales à l'étranger (Commission supérieure, 6 décembre 1918, 26 mars 1920, 25 juin 1920).

## CHAPITRE IV

### IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE

La cédule des bénéfices agricoles atteint la portion des revenus de la terre qui correspond au travail de l'exploitant et à la rémunération des capitaux qu'il met en œuvre, à l'exclusion de la partie qui revient au propriétaire, à titre de fermage ou d'intérêt du capital constitué par le fonds.

Le bénéfice taxable est actuellement égal, en principe, au revenu d'après lequel les terres exploitées sont imposées à la contribution foncière (Code général, art. 52).

*Influence de la nationalité.* — A l'exception des réductions pour charges de famille, dont les étrangers ne bénéficient pas de plein droit (Cf. *infra*, p. 295 et s.), l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole frappe tous les redevables sans distinction de nationalité (Réponse du ministre à M. Bouhenry, dép., *J. O.* du 16 septembre 1930, Déb. Ch., p. 3196).

#### § 1. — *Territorialité de l'impôt.*

L'impôt ne s'applique qu'aux bénéfices des



exploitations situées en France. La loi ne le dit pas expressément, mais il ne saurait en être autrement, du fait que le bénéfice taxable est déterminé d'après le revenu cadastral.

On a cependant défendu l'opinion contraire et soutenu que la cédule des bénéfices agricoles frappe, à la fois, les bénéfices réalisés en France et à l'étrérieur (1). En effet, disait-on, les impôts cédulaires s'appliquent en général aux bénéfices, salaires ou revenus de toute provenance. La seule exception à cette règle est prévue expressément par la loi, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (loi du 31 juillet 1917, art. 3).

A défaut de dérogation spéciale, la cédule des bénéfices agricoles devrait donc s'appliquer, suivant le droit commun, à la fois aux bénéfices réalisés en France et à l'étranger.

Cette thèse serait d'ailleurs confirmée par une réponse du ministre à M. Garnier, sénateur (2), suivant laquelle les impôts cédulaires, sauf l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, devraient être établis sur l'ensemble des revenus des contribuables quel que soit le lieu de leur production.

Or, par un arrêt du 18 mars 1932 (*Gaz. Pal.*, 3 mai 1932), le Conseil d'Etat a décidé que les ter-

---

(1) Pinel, *Particularités que présentent, au regard des impôts directs, la situation des Français domiciliés hors de France et celle des étrangers*, thèse Toulouse, 1928, p. 79.

(2) In Pinel, *op. cit.*, p. 79.

rains alluvionnaires ne peuvent donner lieu à imposition, parce que non cadastrés.

Pour le même motif, aucune imposition ne semble pouvoir être établie à raison des terres exploitées à l'étranger.

Cette manière de voir découle, au surplus, de la position adoptée par l'Administration au sujet du lieu d'imposition.

*Lieu d'imposition.* — D'après l'article 19 de la loi du 31 juillet 1917 (art. 55 du Code général), l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole doit être établi « au nom des exploitants, dans la commune où ils ont leur habitation principale au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition ».

On peut se demander si l'impôt est exigible lorsque l'exploitant a son habitation principale à l'étranger. Le ministre a précisé (1), en accord d'ailleurs avec la doctrine (2), que l'impôt devait, en pareil cas, être établi au lieu de l'exploitation.

On ne voit pas, dès lors, sur quels motifs valables on s'appuierait pour soutenir la légitimité de l'imposition en France des bénéfices provenant d'exploitations situées à l'étranger.

En réalité, la cédule des bénéfices agricoles est un impôt territorial frappant les revenus de l'exploitation du sol français.

Il s'ensuit que l'impôt est applicable, en principe, aux extensions en France des entreprises

---

(1) Rép. à MM. Bouhenry, dép. (*J. O.* du 16 septembre 1930, Déb. Ch., p. 3196), et de La Grange, sén. (*J. O.* du 18 octobre 1933, Déb. Sén., p. 1805).

(2) Allix et Lecercelé, t. 2, p. 23.

agricoles, dont le siège est à l'étranger, même s'il n'existe pas, sur notre territoire, de bâtiments ou d'installations quelconques servant à l'exploitation.

Par contre, la vente en France de produits agricoles récoltés à l'étranger ne donne pas lieu à imposition à la cédula des bénéfices agricoles.

Les profits résultant des manipulations ou transformations de produits agricoles qui « sont le prolongement normal et usuel » (1) des opérations culturales ne doivent pas être distingués de ceux qui proviennent de l'exploitation agricole proprement dite et sont inclus, par suite, dans les bases de l'imposition forfaitaire.

Mais que doit-on décider lorsque le lieu de la récolte et le lieu où les produits subissent les transformations en cause sont séparés par la frontière ?

On a indiqué (2) que lorsqu'une exploitation transforme à l'étranger ses produits récoltés en France, il y a lieu de procéder à une ventilation des bénéfices provenant de la transformation et de les distraire des bases de l'impôt.

Cette répartition se concevait pour les sociétés (3) imposables sur leur bénéfice réel (loi du 30 décembre 1928, art. 12).

---

(1) L. 31 janvier 1928, art. 6.

(2) *Jurisclassers*, Div. 89, n° 44.

(3) On remarquera que les sociétés en cause sont aujourd'hui passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux même si elles bornent leur activité à l'exploitation d'un domaine agricole (décret du 20 juillet 1934, art. 3).

Elle ne paraît pas admissible pour les entreprises individuelles, imposables en tout état de cause, d'après le revenu servant de base à la contribution foncière des propriétés exploitées.

*Imposition des terrains d'agrément.* — L'impôt s'applique aux terrains réservés au pur agrément ou spécialement aménagés en vue de la chasse, ainsi qu'aux terrains à bâtir, bien que ces propriétés ne fassent l'objet d'aucune exploitation agricole (Code général, art. 58).

Cette taxation s'applique même aux terrains d'agrément dont il a été tenu compte pour déterminer la valeur locative de la résidence des personnes qui n'ont pas leur domicile réel en France, et sont passibles de l'impôt général sur le revenu d'après le régime forfaitaire prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (Rép. à M. de la Grange, sén., *J. O.* du 18 octobre 1933, Déb. Sén., p. 1805).

## § 2. — *Régimes particuliers résultant des conventions internationales.*

Les conventions conclues avec la Sarre, la Belgique et l'Italie s'appliquent à l'impôt sur les bénéfices agricoles, mais il n'en est pas de même de l'accord franco-américain du 27 avril 1932.

1<sup>o</sup> *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.*  
— L'article 2 de la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922 dispose que les personnes ayant en France ou en Sarre des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles ne sont assujetties à

l'impôt à raison des bénéfices qu'elles en tirent que dans le pays où ces exploitations sont situées. Il semble donc que les simples extensions culturales en France des exploitations sarroises ne peuvent donner lieu à imposition.

2<sup>o</sup> *Convention franco-belge du 16 mai 1931.* — La convention franco-belge du 16 mai 1931 prévoit, de même (art. 7, § 1), que les exploitations agricoles sont, à l'exemple des entreprises industrielles ou commerciales, imposables dans chacun des Etats, au prorata des revenus produits par les établissements stables y situés. On doit entendre par établissements stables, aux termes du paragraphe 3 du même article, « les sièges de direction effective... ainsi que toutes autres *installations* fixes de caractère productif ».

On peut se demander si les extensions sur le territoire français des exploitations agricoles belges doivent être considérées comme des établissements stables au sens des dispositions ci-dessus.

Les extensions en cause présentent sans doute un caractère indéniable de fixité, mais il semble que l'impôt ne devrait pas leur être appliqué s'il n'existe pas en France de bâtiments de ferme ou d'aménagements quelconques présentant le caractère d'« installations ». S'il en était autrement, on ne voit pas en effet quelle serait, en la matière, la portée de la convention susvisée du 16 mai 1931.

3<sup>o</sup> *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.* — Dans des conditions analogues, la convention



franco-italienne du 16 juin 1930 prévoit (art. 6) que les revenus de « toutes exploitations industrielles, commerciales, minières ou *agricoles* sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel se trouvent des établissements stables, même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat sans y avoir d'établissement ».

On entend par établissement stable « une *organisation productive* permanente dans laquelle s'exerce en totalité ou en partie l'activité de l'entreprise ».

Comme les exploitations belges, les entreprises agricoles italiennes ne paraissent devoir être soumises à l'impôt, à raison de leurs extensions culturelles en France, que s'il existe dans notre pays des bâtiments ou installations constituant « une organisation productive ».

En résumé, la situation des étrangers au regard de la cédule des bénéfices agricoles ne présente pas de particularités importantes.

L'impôt n'atteint que les revenus de l'exploitation du sol français et son application ne comporte pas de difficulté spéciale au point de vue qui nous intéresse.

Il apparaît souhaitable cependant que le législateur consacre expressément le principe de la territorialité de cet impôt afin d'enlever toute incertitude à cet égard.

## CHAPITRE V

### IMPOT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES

L'impôt sur les traitements et salaires s'applique aux traitements publics et privés, aux indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères.

#### SECTION I. — INFLUENCE DE LA NATIONALITÉ.

Sous réserve du droit aux déductions et réductions pour charges de famille, examiné au titre des dispositions communes, cet impôt atteint les étrangers comme les Français sans distinction de nationalité.

##### 1. — *Exemption des pensions de guerre.*

On indiquera cependant que l'exemption d'impôt prévue en faveur des pensions de guerre par le 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 61 du Code général ne s'étend qu'aux pensions servies en vertu de la loi française du 31 mars 1919.

Il s'ensuit que les pensions de guerre versées par les autres Etats à leurs ressortissants domiciliés en France sont passibles de l'impôt (Réponse

à M. Gustave Doussain, dép., *J. O.* du 24 février 1933, *Déb. Ch.*, p. 914).

Il n'existe d'exceptions à cette règle que pour les pensions de guerre servies par les gouvernements belge, italien et américain, exemptées en vertu des accords des 16 mai 1931, 16 juin 1930 et 27 avril 1932.

Avant même la signature de la convention franco-belge du 16 mai 1931, l'Administration avait admis au bénéfice de l'exemption les pensions de guerre servies par l'Etat belge à ses ressortissants établis en France (Instruction du 31 janvier 1928, art. 170).

## 2. — *Abattement spécial prévu en faveur des mutilés.*

« Les mutilés titulaires d'une pension d'invalidité ont droit à une déduction supplémentaire de 1.000 fr. » pour l'établissement de l'impôt sur les salaires (Code général, art. 65).

Les mutilés du travail bénéficient de cet abattement au même titre que les mutilés de guerre (I. du 31 janvier 1928, art. 198).

Les mutilés étrangers semblent en droit d'y prétendre comme les Français, dès l'instant qu'ils sont titulaires d'une pension d'invalidité servie en vertu des lois françaises.

Le même avantage a été concédé aux mutilés belges titulaires d'une pension d'invalidité servie par leur gouvernement (*B.O.C.D.*, avril 1930, p. 53).

Par contre, les mutilés titulaires de pensions

versées par des Etats autres que la Belgique ne bénéficient pas de l'abattement supplémentaire.

### 3. — *Obligation des employeurs.*

Les salaires ou rétributions assimilées que les employeurs versent à leur personnel doivent, en vertu de l'article 67 du Code général, faire l'objet d'une déclaration souscrite au cours du mois de janvier de chaque année.

Cette obligation incombe aux employeurs de toute nationalité établis en France.

Y sont également soumis les employeurs établis à l'étranger qui occupent du personnel en France (1). Ils pourraient être poursuivis pour non déclaration s'ils venaient habiter ultérieurement dans notre pays.

Les déclarations souscrites par les employeurs habitant à l'étranger doivent être remises au contrôleur du lieu où se trouve l'établissement exploité en France (2). Elles doivent mentionner l'intégralité du salaire versé, y compris les rétributions en monnaie étrangère (Rép. à M. Vincent, dép., *J. O.* du 11 mars 1933, Déb. Ch., p. 1270).

Les employeurs sont tenus de déclarer les rétributions versées à leur personnel de toute nationalité. Il en est ainsi, même pour les salariés non « domiciliés » en France et par suite non imposables, et pour ceux qui travaillent en partie à

---

(1) Rép. à M. Tremintin, député (*J. O.* du 18 février 1930, Déb. Ch., p. 799).

(2) Rép. à M. Robaglia, député (*J. O.* du 11 janvier 1928).

l'étranger (Rép. à M. Penancier, sén., *J. O.* du 16 décembre 1927, Déb. Sén., p. 1286).

Il n'appartient pas, en effet, à l'employeur d'apprécier si l'impôt est ou non exigible (Dans ce sens rép. à M. Bazin, dép., *J. O.* du 6 mars 1923, Déb. Ch., p. 683).

Il a été admis, toutefois, que les industriels français de la frontière ne sont pas obligés de déclarer les rétributions versées à leurs ouvriers qui n'ont pas d'habitation en France (Rép. à M. Lefebvre, dép., *J. O.* du 23 mai 1923).

Il en est de même pour les rétributions versées par des employeurs établis en France au personnel de leurs établissements situés à l'étranger (1), du moins lorsque les salariés en cause n'ont aucune résidence ou habitation en France (En sens contraire : *Bocquet*, p. 494).

La déclaration n'est pas exigible bien que le salarié vienne à intervalles irréguliers faire en France des séjours de quelques mois, s'il n'a dans notre pays ni domicile ni résidence (Rép. à M. Taurines, dép., *J. O.* du 16 septembre 1930, Déb. Ch., p. 3201).

Il avait été reconnu, à cet égard, que la Régie franco-belge des chemins de fer, en Rhénanie, n'avait pas à déclarer le salaire de ses employés (Rép. à M. Taittinger, dép., *J. O.* du 3 mai 1925, Déb. Ch., p. 358).

De même, les sociétés coloniales, dont le personnel français revient périodiquement dans la

---

(1) Wahl, *Journal de droit international*, 1919, p. 652.



métropole, n'ont pas à souscrire la déclaration des appointements versés à leurs employés résidant hors de France au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de la déclaration (Rép. à M. de Tastes, dép., *J. O.* du 13 juillet 1929, Déb. Ch., p. 2528).

Il résulte enfin des considérants de l'arrêt du Conseil d'Etat du 12 juin 1925 (*Lebon*, p. 568) que les employeurs étrangers n'ayant aucun établissement en France (en l'espèce un Etat étranger) ne peuvent être tenus de déclarer les rétributions versées à ceux de leurs employés qui se trouvent « domiciliés » en France et y sont passibles de l'impôt.

Mais l'article 72 du décret du 20 juillet 1934 astreint les contribuables domiciliés en France, bénéficiaires de rémunérations qui leur sont allouées par des employeurs étrangers, n'ayant aucun établissement en France, à déclarer eux-mêmes le montant des rétributions qui leur ont été servies.

## SECTION II. — CONDITIONS D'ASSUJETTISSEMENT A L'IMPÔT. DOMICILE. LIEU D'IMPOSITION.

### § 1. — *Domicile, Lieu d'imposition.*

Aux termes de l'article 62 du Code général (article 25 de la loi du 31 juillet 1917), l'impôt sur les traitements et salaires « est établi au nom des bénéficiaires des revenus imposables et dans la commune où ils sont domiciliés »,

L'instruction du 31 janvier 1928 précise que l'impôt est établi dans la commune où le contri-

buable a son domicile au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition.

Sous réserve des dispositions des articles 74 et 77 du Code général (1), l'administration et la jurisprudence estiment que les contribuables « *domiciliés* » en France peuvent seuls être soumis à l'impôt.

D'après l'article 176 de l'instruction du 31 janvier 1928, « ...d'une manière générale l'impôt n'est pas applicable aux fonctionnaires civils et militaires en service hors de France, même s'ils y ont conservé une habitation à leur disposition à titre de résidence secondaire ».

Les employés de l'Etat ne sont soumis à aucun régime spécial au regard des lois fiscales. Il s'ensuit que les divers contribuables, et en particulier les étrangers, ne sont pas imposables s'ils ne sont pas « domiciliés » en France, bien qu'ils disposent d'une résidence secondaire dans notre pays.

Par un arrêt du 4 avril 1930 (2), le Conseil d'Etat a ainsi reconnu non passible de l'impôt sur les traitements et salaires un contribuable n'ayant pas de « domicile » en France où il possédait seulement une résidence occasionnelle et temporaire.

Le « domicile » est donc un élément essentiel en matière d'impôt sur les traitements et salaires.

---

(1) Prélèvement de l'impôt à la source sur les rémunérations perçues en France par des personnes domiciliées hors de France.

(2) *Dupont*, 1930, p. 589.

Il convient par suite d'en faire une étude détaillée.

Le législateur n'a nulle part défini le domicile visé par l'article 62 du Code général.

1. — *Le « domicile » au sens de l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917 (art. 62 du Code général) est un domicile de fait qui ne se confond pas obligatoirement avec le domicile défini par le Code civil.*

D'après l'instruction du 31 janvier 1928 (art. 176) «... le domicile doit s'entendre du domicile de fait, c'est-à-dire de la principale résidence ».

L'appréciation du « domicile » ne comporte donc pas de question préjudicielle de droit civil.

Cette manière de voir a été sanctionnée par le Conseil d'Etat, par un arrêt du 5 juillet 1929, dans lequel un magistrat dont le domicile légal se trouvait au lieu d'exercice de ses fonctions en vertu de l'article 107 du Code civil a été reconnu passible de l'impôt sur les traitements et salaires dans la commune de sa *résidence habituelle* (Dupont, 1930, p. 100).

Par un arrêt du 14 mars 1930 (1), la Haute Assemblée a jugé de même que l'impôt était dû dans la commune de la résidence habituelle et effective et non au lieu du domicile électoral.

Un arrêt du 11 juillet 1930 (2) est plus explicite encore sur ce point :

« Considérant, dit cet arrêt, que l'impôt sur les traitements et salaires doit être établi dans la

---

(1) Dupont, 1930, p. 404.

(2) Dupont, 1931, p. 28.

commune où le contribuable réside habituellement et effectivement, alors même que cette commune ne serait pas celle où il possède son domicile suivant les règles établies par le Code civil. »

Or, d'après l'article 102 du Code civil, « le domicile de tout Français est au lieu de son principal établissement ».

Par ailleurs, nous avons vu au titre des notions générales que l'on reconnaît, en principe, aujourd'hui, aux étrangers les mêmes droits qu'aux Français en matière de domicile civil (Cf. *supra*, p. 31).

La notion civile du domicile est donc, dans le cas très général de l'article 102, tout à fait rapprochée du « domicile » au sens de l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917.

Il s'ensuit que dans la majorité des cas le domicile civil et le « domicile » au sens de l'article 25 susvisé se trouveront confondus en un même lieu.

La jurisprudence civile existant en la matière donnera, dès lors, d'utiles indications au sujet de l'appréciation du « domicile » au sens de la loi fiscale.

La doctrine administrative et la jurisprudence s'accordent à reconnaître que le critérium du « domicile » se trouve essentiellement dans la résidence effective, habituelle et principale. On retient également, le cas échéant, le lieu où se trouve situé le centre des affaires, celui où est installée la famille, et d'une manière générale, on considère comme « domiciliés » en France les personnes ayant dans notre pays le lieu de leur séjour principal. Un séjour

temporaire à l'étranger, en cours d'année ou même au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition, ne fait pas obstacle à l'établissement de l'impôt.

a) *Réponses ministérielles.* — Ont ainsi été reconnus imposables comme « domiciliés » en France :

Un fonctionnaire suisse, travaillant en Suisse, où il touche son traitement, mais habitant en France (Rép. à M. Adolphe Girod, dép., *J. O.* du 27 mai 1928, Déb. Ch., p. 1775).

Un fonctionnaire détaché pour quelques mois dans la principauté de Monaco et y résidant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition. Il a été répondu que « nonobstant la mission temporaire qu'il accomplissait à Monaco, le fonctionnaire envisagé devait être considéré comme ayant conservé son domicile en France au lieu de sa résidence habituelle » et qu'il était passible de l'impôt sur les traitements et salaires (Rép. à M. Albert Paulin, dép., *J. O.* du 26 septembre 1926, Déb. Ch., p. 3324).

Des ouvriers étrangers, chinois, kabyles, vivant en dortoir, engagés pour une durée déterminée par des industriels français (Rép. à M. Leboucq, dép., *J. O.*, 1918, n° 20.094).

Des Allemands travaillant en France sous le régime des prestations en nature (Rép. à M. Maurice Vincent, dép., *J. O.* du 11 mars 1933, Déb. Ch., p. 1270).

Ont été reconnus, par contre, non imposables à la cédule des traitements et salaires comme non « domiciliés » en France :

Un administrateur délégué de sociétés françaises séjournant en France quelques mois chaque année



(3 mois) à l'hôtel ou chez des amis, mais ne disposant pas d'une habitation personnelle dans notre pays (Rép. à M. Grinda, dép., *J. O.* du 20 janvier 1926, Déb. Ch., p. 92).

Un officier de l'armée du Rhin, un fonctionnaire de la Commission interalliée à Coblenz, et, en général, tous les Français ayant leur domicile de fait hors de France (Rép. à MM. Uhry, dép., *J. O.* du 17 juillet 1926, Déb. Ch., p. 2953 ; Buisset, dép., *J. O.* du 7 août 1926, Déb. Ch., p. 3255).

Un Français exerçant sa profession au Maroc où il réside (Rép. à M. Louis Dubois, *J. O.* du 27 mai 1928, Déb. Ch., p. 1775).

Un ingénieur français employé à l'étranger par une société française qui vient séjourner en France pendant quelques mois à intervalles irréguliers (Rép. à M. Jean Taurines, dép., *J. O.* du 16 septembre 1930, Déb. Ch., p. 3201).

b) *Décisions de jurisprudence.* — Le Conseil d'Etat a jugé passibles de l'impôt comme ayant en France leur « domicile » :

Un salarié habitant et résidant effectivement en France avec sa famille, bien qu'il exerce sa profession dans une ville à l'étranger où il possède un pied-à-terre et où il a obtenu un permis de séjour (Arrêt du 11 décembre 1931; *R. O.*, 5740).

Un ingénieur qui, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition, résidait accidentellement à l'étranger avec sa femme et ses enfants (Arrêt du 12 juin 1931, *Dupont*, 1931, p. 536).

Un contribuable de nationalité étrangère résidant dans une commune française depuis plusieurs

années, qui n'est retourné à l'étranger qu'à deux reprises différentes, pour des séjours de courte durée (Arrêt du 12 avril 1933, in Lefèbvre, n° 181).

Un étranger qui réside en France depuis 1900 et y possède le siège de ses intérêts et de ses affaires (Arrêt du 7 avril 1933, *Dupont*, 1933, p. 309).

Ont été, par contre, reconnus non imposables en France :

Un ingénieur suisse surveillant en France la construction d'une ligne d'énergie électrique. L'intéressé avait conservé son domicile en Suisse. Il ne disposait en France que d'une pièce meublée dans un immeuble loué par la société qui l'employait (Arrêt du 4 avril 1930, *Dupont*, 1930, p. 589).

Un employé des chemins de fer des territoires occupés en Rhénanie, ayant installé sa famille dans la ville où il résidait, bien qu'il ait conservé un logement à sa disposition en France (Arrêt du 24 janvier 1930, S. 1930.3.67).

Un Tunisien mobilisé en France, mais ayant conservé son domicile en Tunisie (Arrêt du 27 avril 1923, *Dupont*, 1923, p. 479).

2. — La « résidence habituelle » qui justifie l'assujettissement à l'impôt général ne paraît pas suffisante pour autoriser l'imposition à la cédule des traitements et salaires.

L'instruction du 31 janvier 1928 indique (art. 176) que « l'impôt sur les traitements et salaires n'est pas applicable, même (si les contribuables) ont en France une habitation à leur disposition à titre de *résidence secondaire* ».

D'après l'article 175 de la même instruction,

« l'impôt est établi dans la commune où le contribuable a son domicile au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition ».

« La règle, à cet égard, est la même que celle qui est fixée au sujet de l'établissement de l'impôt général, et les cotisations concernant l'un et l'autre impôts doivent, pour un même contribuable, être établies à la même adresse. »

Le dernier alinéa peut prêter à confusion. Il ne vise que le choix du lieu de l'imposition. L'impôt général est exigible dans certains cas où la cédule des traitements et salaires ne peut être légitimement établie.

Il en est ainsi, en particulier, pour les personnes n'ayant en France qu'une « résidence secondaire ».

Le ministre l'a souvent précisé. Citons en particulier les réponses à MM. Fribourg, député (*J. O.* du 22 octobre 1921, *Déb. Ch.*, p. 3684) et de Rodez Benavent, député (*J. O.* du 9 janvier 1924, *Déb. Ch.*, p. 6), d'après lesquelles des officiers ou fonctionnaires en mission à l'étranger ayant conservé une résidence secondaire en France, les rendant passibles de l'impôt général, ont été reconnus non imposables à la cédule des traitements et salaires.

Le Conseil de préfecture de la Seine avait tout d'abord estimé que l'impôt sur les traitements et salaires pouvait être légitimement établi même si les contribuables ne disposaient que d'une « résidence habituelle » en France (1).

---

(1) Arrêtés des 30 mars 1923 et 27 janvier 1925, *Gaz. Trib.*, 23-26 mai 1925 (*In Jurisconsultes*, 62, 863).

Certains auteurs (en particulier M. Bocquet) ont soutenu ce principe en se basant sur des considérations d'analogie avec l'impôt général sur le revenu.

D'après eux, la cédule des traitements et salaires serait exigible dans les mêmes conditions que l'impôt général.

Or, il ne paraît pas possible d'assimiler des notions aussi différentes que celles du « domicile » visé par l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917, en ce qui concerne l'impôt sur les traitements et salaires, et de la « résidence habituelle » définie par l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 au sujet de l'impôt général.

Aussi, le Conseil d'Etat s'est-il prononcé en faveur de la thèse de l'Administration.

Il a en effet jugé (1) non imposable à la cédule des traitements et salaires un employé des chemins de fer des territoires occupés en Rhénanie, habitant avec sa famille dans la ville où il était en fonctions et disposant d'un logement en France. L'arrêt précise que ce logement constituait à l'égard de l'intéressé une « résidence habituelle » justifiant son assujettissement à l'impôt général, suivant le mode forfaitaire prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914.

Par un arrêt du 12 juin 1931 (2), un ingénieur travaillant habituellement en France, chargé de mission en Russie, où il avait séjourné du 25 octobre

---

(1) Arrêt du 24 janvier 1930, S. 1930.3.67.

(2) *Dupont*, 1931, p. 536.

1923 au 5 avril 1925, a été reconnu passible de l'impôt sur les traitements et salaires et de l'impôt général sur le revenu au titre de l'exercice 1925.

L'intéressé était propriétaire d'une maison en France où il habitait avant son départ pour la Russie. Cette habitation était, en son absence, occupée gratuitement par ses parents et pouvait être considérée comme étant restée à « sa disposition » pendant la durée de son séjour à l'étranger.

On a pu croire que, dans cette espèce, le Conseil d'Etat avait jugé l'impôt sur les traitements et salaires exigible bien que le contribuable n'ait qu'une simple résidence en France.

Le dispositif de l'arrêt en question ne précise pas, en effet, si l'impôt général était établi suivant le mode forfaitaire prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 pour les personnes n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, ou s'il était calculé, au contraire, d'après l'ensemble des revenus réels du contribuable.

Il semblerait, à première vue, que l'intéressé n'ait pu être considéré comme « domicilié » en France au 1<sup>er</sup> janvier 1925, au sens de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (1).

L'examen du dossier de l'affaire démontre qu'il n'en est rien.

Le Conseil d'Etat a estimé, en effet, le séjour à l'étranger accidentel.

Il a reconnu à l'intéressé un domicile en France

---

(1) Cf. *infra*, p. 251.



au sens de la loi de 1914 et a sanctionné l'imposition établie sur l'ensemble des revenus.

En définitive, il ne paraît pas douteux que la résidence habituelle, dont l'existence en France autorise l'établissement de l'impôt général sur le revenu, ne suffit pas toujours à légitimer l'imposition à la cédule des traitements et salaires.

3. — *La notion de « domicile » au sens de l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917 (Code général, art. 62) se rapproche du « domicile » visé par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général, art. 114).*

L'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 prévoit un mode de taxation forfaitaire pour les contribuables « n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences ».

Existe-t-il des cas où la taxation forfaitaire à l'impôt général peut coexister avec une imposition à la cédule des traitements et salaires ?

Nous ne le pensons pas. Il ne semble pas possible, en effet, de concevoir deux notions distinctes du « domicile fiscal » :

L'une propre à la cédule des traitements et salaires.

L'autre, différente, pour l'impôt général.

L'absence de toute définition générale du « domicile fiscal » ne permet pas cependant d'affirmer catégoriquement qu'une telle dualité est impossible.

Dans plusieurs arrêts, le Conseil d'Etat a adopté une conception unique pour la cédule et pour l'impôt

général, et il ne paraît pas exister de décision contraire.

Dans l'arrêt précité du 24 janvier 1930, la Haute Assemblée a reconnu que la cédula des traitements et salaires n'était pas due dans un cas où l'impôt général devait être calculé d'après le système forfaitaire.

Elle a plus récemment jugé qu'un contribuable dont le siège des intérêts et le centre des affaires se trouvaient en France devait être regardé comme possédant un « domicile » dans notre pays, où il était redevable de la cédula des traitements et salaires, et de l'impôt général, calculé sur les revenus réels (Arrêt du 7 avril 1933, *Dupont*, 1933, p. 309).

Nous avons vu enfin qu'une solution unique avait été également adoptée dans l'espèce soumise au Conseil d'Etat le 12 juin 1931.

Ainsi que l'indique M. Trottabas dans sa note sous un arrêt du 23 janvier 1931 (D. P. 1932.3.59), « dans de nombreuses décisions où le Conseil d'Etat résout le problème du lieu de l'imposition à la fois pour l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires et pour l'impôt général, il assimile exactement ses solutions.

« Par suite, toutes les fois que le contribuable sera passible de l'impôt sur les salaires, il sera susceptible d'être cotisé à l'impôt général sur l'ensemble de ses revenus réels.

« Réciproquement, si un contribuable est cotisé à l'impôt général sur la totalité de ses revenus, parmi lesquels se trouvent des salaires, il y aura

lieu de l'assujettir à la cédula des traitements et salaires. »

Mais l'auteur ne précise pas si la taxation forfaitaire à l'impôt général exclut ou non l'imposition à la cédula des traitements et salaires.

Ce point était cependant fort intéressant en pratique.

Antérieurement au décret du 20 juillet 1934, on se demandait, en effet, si les salaires perçus en France par un contribuable n'ayant pas son domicile réel dans notre pays, mais y disposant d'une ou plusieurs résidences, pouvaient être cotisés à l'impôt cédulaire.

L'Administration ne paraît pas avoir fait connaître officiellement sa manière de voir à ce sujet, et la question semble avoir été diversement résolue par les services locaux.

Ainsi que nous l'avons indiqué, la coexistence de la taxation forfaitaire à l'impôt général et de l'imposition à la cédula des traitements et salaires suppose une double conception « du domicile » fiscal qui paraît tout à fait choquante.

On ne saurait invoquer le particularisme fiscal pour justifier un tel manque d'unité.

Aussi, estimons-nous que sous réserve des dispositions des articles 74 et suivants du Code général, on ne devrait, en aucun cas, soumettre à la cédula des traitements et salaires les contribuables passibles de l'impôt général suivant le mode forfaitaire, prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914.

4. — *Dans certains cas exceptionnels, l'impôt sur les traitements et salaires est exigible bien qu'il n'existe en France ni domicile réel, ni résidence.*

Tel est le cas des officiers de la marine nationale, passibles de l'impôt, même s'ils naviguent hors des eaux territoriales au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition.

Les cotisations sont établies au port d'attache du navire, lorsque les intéressés n'ont pas d'habitation à terre (Arrêts des 12 mai 1922, *R. O.*, 4814, et 13 janvier 1928, *D. H.*, 1928, p. 187).

Le port d'attache est considéré comme le domicile légal des intéressés, nécessaire, à défaut de résidence, pour justifier l'imposition en France (Arrêt du 28 février 1930, *R. O.*, 5429).

Si ces officiers disposent d'une résidence à terre où ils reviennent périodiquement, ils sont imposables dans la commune de cette résidence (Arrêt du 18 décembre 1925, *Dupont*, 1926, p. 166).

La Haute Assemblée a jugé également qu'un contribuable partant aux armées devait rester imposé dans la commune où il était domicilié jusque là (Arrêt du 31 mars 1922, *R. O.*, 4760).

Tel était le cas, en particulier, d'un contribuable faisant partie de l'armée d'Orient à Salonique (Arrêt du 7 août 1923, *Dupont*, 1924, p. 33).

On doit assimiler aux officiers de la marine de guerre le personnel navigant de la marine marchande.

Une solution analogue pourrait être adoptée en ce qui concerne les représentants de commerce, sans domicile fixe, voyageant à l'étranger et reve-

nant périodiquement auprès des entreprises françaises qui les emploient, même s'ils ne font en France que des séjours de courte durée et n'y possèdent aucune habitation.

Leur imposition pourrait être établie au lieu du siège de l'entreprise qui les occupe.

## § 2. — *Imposition des revenus de source étrangère.*

L'article 63 du décret du 20 juillet 1934 dispose que « l'impôt est dû chaque année, à raison des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, dont les intéressés ont bénéficié au cours de l'année précédente ».

Le texte légal ne précise donc pas si l'impôt s'applique aux salaires provenant de l'étranger.

L'Administration indique à cet égard (Instructions du 31 janvier 1928, art. 182) : « Il importe peu que les rémunérations perçues au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition aient été gagnées en France ou hors de France. »

« Du moment où le bénéficiaire est domicilié en France au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition, il ne peut utilement se prévaloir de ce que son traitement a été perçu à l'étranger pour soutenir qu'il n'est pas imposable à raison de ce traitement » (Arrêt du 12 décembre 1924, C. E., n° 78.776, R. O., n° 4939).

Cette opinion est confirmée par de très nombreuses réponses ministérielles parmi lesquelles on peut citer, pour ne retenir que les plus récentes :

*Imposition de traitements perçus à l'étranger ou*



*aux colonies par des contribuables venus habiter en France au cours de l'année précédant celle de l'imposition.* — Réponses à MM. Georges Pernot, député (*J. O.* du 28 avril 1927, *Déb. Ch.*, p. 1314) ; Brager de la Ville-Moysan, sénateur (*J. O.* du 11 mars 1931, *Déb. Sén.*, p. 275) ; Reboul, sénateur (*J. O.* du 3 juin 1932, *Déb. Sén.*, p. 863) ; Louis Guillon, député (*J. O.* du 8 avril 1933, *Déb. Ch.*, p. 2010) ; Palmade, député (*J. O.* du 8 août 1933, *Déb. Ch.*, p. 3715) ; Camboulives, député (*J. O.* du 19 juillet 1934, *Déb. Ch.*, p. 2115).

*Imposition des rétributions allouées à un salarié travaillant à l'étranger et habitant en France.* — Réponse à M. Adolphe Girod, député (*J. O.* du 27 mai 1928, *Déb. Ch.*, p. 1775).

*Impositions de traitements ou pensions payés par un Etat étranger à un contribuable habitant en France* (1). — Réponses à MM. Adolphe Girod (ci-dessus) ; Catalan, député (*J. O.* du 8 août 1933, *Déb. Ch.*, p. 3720) ; Marcel Sturmél, député (*J. O.* du 27 janvier 1934, *Déb. Ch.*, p. 385).

Le ministre a également reconnu imposables les fonds envoyés à une personne établie en France, par ses parents habitant l'étranger, en vertu d'obligations légales ou contractuelles (Réponse à J. Taurines, dép., *J. O.* du 31 mars 1930, *Déb. Ch.*, p. 2458).

L'imposition en France est d'ailleurs régulière bien qu'un impôt étranger ait déjà frappé les rétri-

---

(1) Sous réserve des immunités diplomatiques, cf. *infra*, p. 315.

butions taxables (Réponses à MM. Camboulives et Marcel Sturmél, ci-dessus).

La doctrine administrative repose sur une jurisprudence ferme et très abondante.

On citera, en particulier :

*Imposition de traitements perçus à l'étranger ou aux colonies par des contribuables venus habiter en France au cours de l'année précédant celle de l'imposition.* — Arrêts des 7 août 1923 (R. O., 4935), 12 décembre 1924 (R. O., 4939), 22 mai 1925 (Dupont, 1925, p. 630), 24 juillet 1926 (Lebon, p. 785), 2 août 1927 (Lebon, p. 897), 30 décembre 1927 (Lebon, p. 1306), 14 décembre 1928 (Lebon, p. 1309), 5 juillet 1929 (Dupont, 1930, p. 101).

*Imposition des rétributions allouées à un salarié travaillant à l'étranger et habitant en France.* — Arrêt du 11 décembre 1931 (Dupont, 1932, p. 406).

*Impositions de traitements ou pensions payés par un Etat étranger à un contribuable habitant en France.* — Arrêts des 12 juin 1925 (Dupont, 1925, p. 628), 21 mai 1926 (Lebon, p. 537) (1).

*Cas particuliers : Administrateurs de sociétés.* — Les sommes versées aux administrateurs de sociétés en rémunération des fonctions spéciales dont ils sont investis échappent à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires en vertu de l'article 4 de la loi du 19 décembre 1926.

---

(1) Sous réserve des immunités diplomatiques, cf. *infra*, p. 315.

L'imposition des rétributions de cette nature est effectuée d'après les règles propres à la cédula des traitements et salaires. Les administrateurs de sociétés habitant en France sont dès lors imposables pour la totalité des rémunérations qu'ils perçoivent, même si elles proviennent d'établissements exploités à l'étranger (1).

Ainsi, les tantièmes versés par une société française, qui correspondent à des profits réalisés par des établissements exploités à l'étranger, sont soumis à l'impôt sur les traitements et salaires si les administrateurs bénéficiaires sont domiciliés en France, tandis que le surplus des bénéfices provenant desdits établissements échappe à toute taxation cédulaire dans notre pays.

*Représentants de commerce.* — Les intermédiaires de commerce qui remplissent les conditions exigées par l'article 66 de la loi du 16 avril 1930 (2) sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires. Ils sont par suite imposables sur la totalité de leurs commissions, qu'elles soient acquises en France ou à l'étranger.

Il n'en est pas de même pour les représentants libres relevant de la cédula des bénéfices non commerciaux, qui ne sont pas imposables pour les remises provenant de leurs établissements exploités à

---

(1) Dans ce sens, Conseil de préfecture de la Seine, 24 juillet 1929, *Gaz. Pal.*, 15 octobre 1929. — Réponse à M. Chabrun, député (*J. O.* du 2 septembre 1924, *Déb. Ch.*, p. 3203).

(2) Ces conditions sont d'être liés à leurs mandants par un contrat spécial et de ne pas effectuer d'opérations pour leur propre compte.

l'étranger (Rép. à M. Grinda, dép., *J. O.* du 17 mars 1924, Déb. Ch., p. 1140. — Cf. *infra*, p. 176 et s.).

Cette anomalie met en lumière le regrettable manque d'harmonie qui existe entre les diverses cédules du système français d'impôts sur le revenu (Cf. *infra*, p. 164 et s.).

### SECTION III. — IMPOSITION DES REVENUS PERÇUS PAR DES PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE.

Le décret du 20 juillet 1934 a institué (art. 74 à 77) un régime tout à fait nouveau d'imposition des « traitements, indemnités, émoluments et salaires payés pour des services effectués en France à des personnes domiciliées hors de France, ainsi que des pensions et rentes viagères servies à ces mêmes personnes ».

Inaugurant un système intéressant de stoppage à la source de l'impôt sur les traitements et salaires, l'article 75 dispose que « l'impôt est perçu par voie de retenue opérée sur le montant net des sommes imposables au moment où leur paiement est effectué ».

« Ce montant est déterminé en appliquant aux sommes payées une déduction forfaitaire de 20 % en ce qui concerne les traitements, salaires et autres rémunérations et de 10 % en ce qui touche les pensions et rentes viagères.

« Les employeurs et débi-rentiers sont tenus d'effectuer pour le compte du Trésor la retenue de l'impôt » (art. 76).

L'article 1<sup>er</sup> du décret du 21 décembre 1934, qui détermine les mesures d'exécution de ce régime spécial, prévoit que la retenue à la source n'est pas applicable aux « pensions, prestations et allocations exonérées d'impôt par l'article 61 » du décret du 20 juillet 1934 (pensions de guerre, etc...).

On remarquera que les pensions servies à des individus domiciliés à l'étranger doivent être soumises à la retenue bien qu'elles ne soient pas versées en considération de services effectués en France.

D'après l'article 3 du décret du 21 décembre 1934, « ne supportent pas la retenue à la source les sommes dont le paiement entre dans les attributions d'établissements possédés hors de France par des entreprises ayant leur siège en France, notamment les arrérages de rentes viagères dépendant d'agences ou succursales exploitées hors de la métropole par les entreprises françaises d'assurance sur la vie ».

Cette disposition vise surtout les pensions.

La notion d'« établissement » telle qu'elle a été définie au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pourra trouver son application en la matière.

Le système de perception de l'impôt à la source comporte diverses exceptions résultant de certains accords internationaux.

En dehors des dérogations qui découlent des conventions conclues avec la Sarre, la Belgique, l'Italie et les Etats-Unis (examinées ci-après p. 159), le décret du 21 décembre 1934 précise que sont affranchies de la retenue à la source ;



1<sup>o</sup> « Les sommes payées en rémunération de l'activité déployée en *France* (1) par les ouvriers et employés qui viennent y travailler, mais qui habitent en Luxembourg » (Lettres des 30 août 1906 et 19 septembre 1912 échangées entre l'ancien ministère d'Alsace-Lorraine et le Grand-duché du Luxembourg).

2<sup>o</sup> « Les sommes perçues en rémunération de l'activité déployée en *France* (1) par les employés ou ouvriers... qui viennent y travailler... mais qui habitent dans les cantons de Bâle-ville, Bâle-campagne et Soleure (Suisse) » (Lettres des 29 août et 7 septembre 1910, 3 et 10 octobre 1910, 2 et 16 août 1911, échangées entre l'ancien ministère d'Alsace-Lorraine et la Suisse).

3<sup>o</sup> « Les traitements et salaires payés à des travailleurs industriels et agricoles employés dans la zone frontalière française, mais domiciliés dans la zone frontalière allemande » (Notes échangées le 15 août 1930 entre la France et l'Allemagne).

#### SECTION IV. — RÉGIMES PARTICULIERS RÉSULTANT DES CONVENTIONS INTERNATIONALES.

Les conventions conclues avec la Sarre, la Belgique, l'Italie et les Etats-Unis, dont les stipula-

---

(1) Il semble surprenant que le retour de l'Alsace-Lorraine à la France ait eu pour effet d'étendre à tout le territoire français l'application des ententes conclues par l'ancien ministère *allemand* d'Alsace-Lorraine.

tions ont été examinées au titre des précédentes cédules, s'appliquent également à l'impôt sur les traitements et salaires.

1. — *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.*

En ce qui concerne l'impôt sur les traitements et salaires, la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922 règle la situation des ouvriers vivant en dortoir à proximité du lieu de leur travail et revenant périodiquement dans leur famille. Ces ouvriers doivent être considérés comme ayant leur « domicile » au lieu du dortoir s'ils sont célibataires, et au lieu où habite leur famille s'ils sont mariés.

Il s'ensuit que la retenue à la source n'est pas applicable aux sommes payées à titre de traitement, salaire, pension ou rente viagère aux ouvriers considérés comme « domiciliés » en Sarre (1).

2. — *Convention franco-belge du 16 mai 1931.*

La convention franco-belge du 16 mai 1931 s'applique aux « contribuables qui ont leur domicile fiscal dans l'un des deux Etats contractants et dont certains revenus proviennent, en tout ou en partie, de l'autre Etat » (art. 1<sup>er</sup>).

Le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation (art. 1<sup>er</sup>).

D'après l'article 11, « les rémunérations quelconques des salariés et appointés sont imposables

---

(1) Sur le « domicile » ici prévu, voir : Impôt général, *infra*, p. 286.

dans celui des deux Etats où les intéressés exercent leur activité.

« Toutefois, les traitements, salaires ou autres rémunérations des travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité par la production de la carte frontalière... ne sont soumis à l'impôt que dans le pays où les intéressés ont leur domicile fiscal. »

Il s'ensuit que la retenue à la source n'est pas applicable aux rémunérations payées à des travailleurs frontaliers ayant leur domicile fiscal en Belgique.

« D'autre part, les traitements des fonctionnaires et employés publics d'un des deux Etats contractants qui exercent leurs fonctions dans l'autre Etat sont imposables seulement dans celui qui les rétribue » (art. 11).

En ce qui concerne les pensions publiques et privées, l'article 12 dispose que leur imposition est assurée dans l' « Etat du débiteur ».

Les rentes viagères sont imposables, par contre, dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal (art. 13).

La retenue de l'impôt à la source n'est, dès lors, pas applicable aux rentes viagères servies à des personnes ayant leur domicile fiscal en Belgique.

Le paragraphe 5 du protocole annexé à la convention prévoit en outre que « les étudiants de l'un des deux Etats contractants qui séjournent dans l'autre, exclusivement pour y faire leurs études, n'y sont assujettis à aucun impôt sur les subsides qu'ils reçoivent pour leur entretien et leurs études ».

### 3. — *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.*

Dans des conditions sensiblement analogues, la convention franco-italienne du 16 juin 1930 prévoit l'imposition des revenus du travail « dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle d'où provient le revenu » (art. 9).

Cependant, « les traitements, salaires, rentes, pensions et autres rétributions payées par l'Etat, par les provinces ou départements, par les communes et autres personnes morales publiques, sont imposables dans l'Etat auquel *appartient* le débiteur » (art. 9).

« Les pensions privées sont imposables dans l'Etat où *se trouve* le débiteur » (art. 9).

D'après le paragraphe 5 du protocole annexé à la convention, il est entendu, pour l'imposition des pensions privées, « que si la pension est servie par une entreprise ayant des établissements dans les deux pays, l'établissement qui a la charge d'effectuer le paiement sera considéré comme débiteur ».

Les rentes viagères sont imposables, par contre, dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal (art. 10).

La retenue de l'impôt à la source n'est donc pas applicable aux rentes viagères servies à des personnes ayant leur domicile fiscal en Italie.

On entend par « domicile fiscal » la « résidence normale » prise dans le sens de « foyer permanent d'habitation » (art. 12).

« Si le contribuable a un domicile fiscal dans deux Etats, l'impôt est perçu par l'Etat dont l'intéressé est ressortissant » (art. 10).

Toutefois, d'après le paragraphe 10 du protocole, « les étudiants qui séjournent dans l'un des Etats contractants exclusivement pour y faire leurs études ne seront pas assujettis par ledit Etat à un impôt sur les subsides qu'ils reçoivent de leurs parents résidant dans l'autre Etat, pour autant que ces subsides constituent la fraction la plus importante des ressources qui leur sont nécessaires pour leur entretien et leurs études ».

4. — *Convention franco-américaine du 27 avril 1932.*

Aux termes de l'article 7 de la convention franco-américaine du 27 avril 1932, « les rémunérations payées par l'un des Etats contractants à ses concitoyens pour travaux ou services personnels accomplis dans l'autre Etat sont exemptées d'impôt dans ce dernier Etat ».

Par suite, la retenue de l'impôt à la source n'est pas applicable aux traitements payés aux ressortissants des U. S. A. par leur gouvernement, pour des services personnels accomplis en France.

D'après l'article 8, « les pensions pour faits de guerre payées par l'un des Etats contractants à des personnes résidant sur le territoire de l'autre Etat sont exemptes d'impôt dans ce dernier Etat ».

Suivant l'article 9, « les revenus des catégories ci-après, payés dans l'un des Etats contractants à une société de l'autre Etat ou à un citoyen de ce dernier Etat y résidant, sont exempts d'impôt dans le premier Etat ».

. . . . .

« c) Pensions privées et rentes viagères. »



Ce texte fort obscur paraît s'expliquer comme suit :

L'impôt américain sur le revenu frappe les profits dont la source est aux Etats-Unis, et en particulier les pensions et rentes viagères servies par des débiteurs se trouvant sur le territoire des U. S. A., même si les bénéficiaires n'ont aux U. S. A. ni domicile, ni résidence.

L'objet de l'article 9 était donc uniquement d'exempter de l'impôt américain les pensions et rentes viagères allouées aux Français domiciliés en France par des débiteurs se trouvant aux U. S. A.

Au moment de la signature de la convention, le 27 avril 1932, l'article 9 n'avait aucune portée en ce qui concerne l'application de l'impôt français sur les traitements et salaires, mais depuis l'institution du régime de retenue de l'impôt à la source, prévu par l'article 74 du décret du 20 juillet 1934, les stipulations de l'article 9 ont pour effet d'exempter du stoppage les pensions et rentes viagères payées en France à des Américains résidant aux U. S. A.

L'impôt sur les traitements et salaires s'applique, à la fois, aux revenus de source française et étrangère (1).

---

(1) Il en est de même, dans certains cas, de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Cf. *infra*, p. 179).

Pour les autres cédulas, l'obligation fiscale est par contre limitée, en principe, aux revenus de source française.

On ne voit pas, à première vue, les raisons qui justifient un régime spécial pour l'impôt sur les traitements et salaires.

Il semble que le législateur ait voulu faire la distinction suivante :

Si les revenus imposables sont produits par un organisme spécial correspondant assez sensiblement à l'« établissement » défini au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1), ils ne sont imposables en France que si l'organisme en cause est situé sur le territoire français. Si les revenus sont produits de toute autre façon et en particulier s'ils proviennent d'un travail salarié, ils sont imposables en France, quelle que soit leur source, dès l'instant que les bénéficiaires sont domiciliés dans notre pays.

On peut expliquer cette distinction en disant que si les revenus imposables proviennent de l'exploitation d'un « établissement », ils sont en partie le fruit du capital investi dans cet organisme et que leur imposition ne se justifie que dans le lieu où se trouvent situés les locaux ou aménagements quelconques servant à l'exercice de l'activité imposable.

Ces installations *matérielles* rappellent les signes extérieurs retenus pour l'établissement des anciennes contributions directes.

---

(1) Cf. *supra*, p. 48 et s.

Comme pour ces dernières, et sans doute en vertu du principe traditionnel de la territorialité de l'impôt, le législateur a estimé qu'il y avait lieu à taxation à raison des seuls éléments situés sur le territoire français (1).

A défaut d'organisme spécial de production des revenus taxables, le domicile des bénéficiaires est un élément important susceptible d'être retenu comme critérium de l'imposition.

On est ainsi amené à tenir compte des revenus de toutes provenances territoriales, dès l'instant que les contribuables ont leur domicile en France.

De plus, la cédule des traitements et salaires a été créée de toutes pièces par la loi du 31 juillet 1917. Il n'existait, auparavant, aucun impôt destiné spécialement à atteindre les revenus de cette catégorie.

Le législateur n'a dès lors été guidé par aucun précédent. Il a fait œuvre entièrement nouvelle, et à défaut de toute restriction la jurisprudence n'a pas hésité, ensuite, à sanctionner la taxation des profits de source étrangère.

Ces explications paraissent toutefois bien fragiles.

En effet, le lieu d'exercice du travail salarié constitue, si l'on peut dire, « le cas limite » de l'« établissement », celui où l'activité professionnelle s'accom-

---

(1) Nous avons vu en outre (cf. *supra*, p. 51) que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était, à l'origine, destiné à se « substituer » à la patente. On peut en dire autant de la cédule des professions non commerciales, en tant qu'elle s'applique aux contribuables passibles de la patente.

plit sans le secours d'aménagements ou d'installations particulières.

On peut donc considérer qu'il existe un « établissement » à l'endroit où s'effectue le travail, et ce critérium semble préférable à celui du domicile, pour déterminer l'exigibilité de l'impôt.

Il est de règle, en outre, que le produit du travail soit taxé plus modérément que le revenu du capital ou les profits de caractère mixte. Or, le système en vigueur en France conduit en définitive, sur ce point, à une taxation plus rigoureuse des fruits du travail.

Au surplus, dans un système rationnel d'impôts sur les revenus, l'application des impôts cédulaires devrait être limitée aux revenus de source territoriale. C'est en ce sens que s'est prononcé en 1925 le comité d'experts techniques réunis sous le patronage de la Société des Nations (Cf. *supra*, p. 16).

On conçoit, par contre, que l'impôt global de superposition, destiné à atteindre les contribuables d'après leurs *facultés* réelles de paiement, et suivant un *tarif progressif*, soit exigible au lieu de leur domicile, sur la *totalité* de leurs revenus de toute provenance (V. également *supra*, p. 16).

A l'étranger, en particulier en Angleterre (1) et en Allemagne (2), l'étendue de l'obligation fiscale ne dépend pas de la nature des revenus imposables, mais seulement de la situation des redevables.

Les domiciliés ou résidants sont taxés sur la

---

(1) Cf. *infra*, p. 338 et s.

(2) Cf. *infra*, p. 348 et s.

totalité de leurs revenus de toutes catégories et de toute provenance territoriale.

Par contre, l'imposition est limitée aux revenus de source nationale s'il n'existe ni domicile, ni résidence sur le territoire de l'Etat considéré.

Ce système, plus logique, n'est pas moins avantageux pour le Trésor.

On ne peut donc que souhaiter le voir adopter par notre législation.

En tous cas, rien ne légitime un régime particulier, exclusivement pour la cédula des traitements et salaires.

L'imposition des émoluments d'origine étrangère est d'autant moins justifiée, aujourd'hui, que le décret du 20 juillet 1934 a prévu la taxation, par voie de stoppage à la source, des rémunérations perçues en France par des personnes domiciliées à l'étranger.

Il est à désirer que l'impôt sur les traitements et salaires s'applique, comme les autres cédules, aux seuls revenus produits en France (1), et que l'institution du système de la retenue à la source serve de point de départ à une évolution de notre législation en ce sens.

Toutefois, cette intéressante réforme semble avoir été dictée davantage par des considérations d'opportunité que par un changement de doctrine sur le problème de la territorialité de l'impôt.

---

(1) Le régime actuel pourrait être maintenu pour les rentes viagères, imposées en général, au lieu du domicile des bénéficiaires (Cf. convention franco-belge, art. 13 ; convention franco-italienne, art. 10).



En effet, les conventions internationales récemment conclues pour éviter la double imposition prévoient en général que les rémunérations quelconques des salariés sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel les intéressés exercent leur activité et que les pensions sont imposables dans l'Etat du débiteur.

Afin que ces stipulations ne lèsent pas les intérêts français, il était nécessaire de prendre des dispositions permettant d'imposer les salaires versés à des personnes domiciliées hors de France mais exerçant leur activité dans notre pays, ainsi que les pensions servies à des personnes domiciliées hors de France.

On remarquera, cependant, que les conventions internationales susvisées prévoient en général que les rentes viagères sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal.

Par contre, l'article 74 du décret du 20 juillet 1934 ne distingue pas entre les pensions et les rentes viagères. Ces dernières sont dès lors, en règle générale, soumises à la retenue de l'impôt à la source lorsqu'elles sont servies à des personnes domiciliées hors de France.

Le système inauguré par le décret du 20 juillet 1934 paraît très heureux en lui-même. Il permettra, si toutefois il ne se révèle pas en pratique d'une application trop difficile, d'assujettir à l'impôt la main-d'œuvre étrangère qui concurrence dangereusement nos nationaux. Les ouvriers étrangers qui, dans certaines régions, viennent effectuer des

travaux saisonniers en France, pourront ainsi être atteints, en principe, par l'impôt. Il en sera de même des spécialistes étrangers utilisés par l'industrie pour le montage d'appareils particuliers.

Mais on ne peut que rester sceptique sur le rendement effectif de cette réforme qui repose avant tout sur le bon vouloir des employeurs transformés en collecteurs d'impôt.

Au surplus, elle nous paraît incomplète.

En effet, les salaires perçus en France par des personnes qui transportent leur domicile à l'étranger, en cours d'année, n'en continueront pas moins d'échapper à l'impôt.

Afin de combler cette lacune, il serait intéressant d'instituer pour cette cédula un système de mise en recouvrement immédiate des impositions en cas de départ à l'étranger en cours d'année (1).

Par ailleurs, l'article 74 du décret du 20 juillet 1934 prévoit que la retenue s'applique aux personnes « *domiciliées hors de France* ». Il eût été préférable, semble-t-il, de viser les personnes « *non domiciliées en France* ». On eût ainsi évité toutes contestations possibles sur le fait de la domiciliation à l'étranger.

En l'état actuel de la législation, le « domicile » joue un rôle essentiel dans l'assiette de l'impôt, il serait donc indispensable que la loi en donne une

---

(1) Ce système pourrait se rapprocher de celui prévu par l'article 26 du Code général en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

définition précise. Sans entrer dans le détail des controverses doctrinales qui divisent les partisans du « particularisme fiscal » et les défenseurs de la suprématie du droit civil, il serait intéressant d'adopter, à l'égard du « domicile », une définition se rapprochant le plus possible de celle du Code civil.

Le droit fiscal pourrait ainsi bénéficier de la jurisprudence civile.

En tout état de cause, une définition unique du « domicile fiscal » s'impose, applicable à la fois pour l'assiette de l'impôt sur les traitements et salaires et pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu d'après le montant des revenus réels.

## CHAPITRE VI

### IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

Aux termes de l'article 78 du Code général, la cédule des professions non commerciales atteint « les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants, et de toutes occupations, exploitations lucratives et *sources de profit* (1) non soumises à un impôt spécial sur le revenu ».

*Influence de la nationalité.* — Exception faite des réductions pour charges de famille, dont les étrangers ne bénéficient que sous condition de réciprocité (Cf. *infra*, p. 295 et s.), la nationalité n'a aucune influence en matière d'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Réponse à M. Garnier, sén., *J. O.* du 13 octobre 1922, Déb. Sén., p. 1206).

Certaines professions, telles que celles de notaires, avoués, greffiers, huissiers, commissaires-priseurs, agents de change, ne peuvent d'ailleurs être exercées que par des Français.

---

(1) Ajouté par le décret du 20 juillet 1934.

§ 1. — *Conditions d'assujettissement à l'impôt.*

1<sup>o</sup> *Lieu d'imposition.* — *Taxation des revenus suivant leur origine territoriale.* — La loi ne précise pas si la cédula des professions non commerciales ne s'applique qu'aux bénéfices de source française.

Dès lors, la question se pose de savoir si les profits réalisés à l'étranger doivent être soumis à l'impôt en France.

Sous le régime de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1917, l'impôt était « dû dans la commune où le contribuable avait son domicile au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition ».

On avait pu en déduire (1) que l'impôt était exigible sur l'ensemble des bénéfices réalisés en France et à l'étranger, dès l'instant que le contribuable était domicilié en France au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition. Par voie de conséquence, les personnes exerçant une profession non commerciale dans notre pays devaient être regardées comme non imposables, si elles n'y étaient pas domiciliées.

L'Administration et la jurisprudence ne paraissaient pas avoir pris position sur ce point.

La notion de « domicile » n'a pas non plus été précisée.

Mais l'article 14 de la loi du 4 avril 1926 (2) a décidé que l'impôt serait dorénavant établi « au lieu de l'exercice de la profession ou, le cas échéant, du principal établissement ».

---

(1) Allix et Lecerclé, t. II, p. 68.

(2) Code général, art. 82.



Le problème se présente donc aujourd'hui d'une façon toute différente.

On a fait valoir, toutefois, que la modification apportée par la loi de 1926 avait seulement pour but de permettre au contrôleur du lieu de l'exercice de la profession, mieux qualifié que tout autre, de vérifier les déclarations du contribuable (1).

On en a conclu (2) que le vote de l'article 14 de la loi du 4 avril 1926 n'a pu avoir pour conséquence de modifier le champ d'application de l'impôt.

Il convient, à notre avis, de distinguer si la profession dont les revenus sont soumis à l'impôt nécessite l'exploitation d'un organisme spécial caractérisé par des « installations professionnelles permanentes », ou si, au contraire, la production des revenus taxables n'exige, de la part des bénéficiaires, l'utilisation d'aucune installation professionnelle.

L'organisme spécial visé dans le premier cas se rapproche beaucoup de l'« établissement » qui légitime l'imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Comme pour cette dernière, il est donc logique de ne soumettre à l'impôt que les profits résultant de l'exploitation des « établissements » situés sur le territoire français.

Par contre, si la production du revenu ne nécessite de la part du bénéficiaire l'utilisation d'aucune « installation professionnelle », le critérium de l'imposition est, comme pour la cédule des traitements

---

(1) Rapport de M. Henri Chéron au Sénat le 22 février 1926, Doc. ann. Sén., n° 4084, p. 109.

(2) Pinel, *op. cit.*, p. 85.

et salaires, le domicile des redevables, considéré comme leur principal établissement au sens de l'article 82 du Code général. On soumet donc à l'impôt, dans ce cas, les revenus de toute provenance territoriale acquis aux personnes domiciliées en France.

1<sup>o</sup> *Professions dont l'exercice nécessite l'utilisation d'installations permanentes.* — C'est le cas très général des professions libérales (médecins, avocats, etc.), ainsi que des charges et offices.

L'article 95 du décret du 20 juillet 1934 a institué un mode spécial d'imposition des bénéfices réalisés par les personnes ou sociétés « n'ayant pas d'installations professionnelles permanentes en France ».

L'exigibilité de l'impôt suivant le régime normal est donc, en principe, subordonnée à l'existence, en France, d'installations permanentes servant à l'exercice des professions imposables (Cf. en ce sens, S. D. N., t. 1, p. 225).

Que doit-on entendre par installations professionnelles permanentes ?

Il semble que les « installations professionnelles permanentes », ici prévues, se rapprochent beaucoup de « l'établissement » examiné au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et que les conditions d'exigibilité de ces deux cédules soient identiques.

Par exemple, un médecin établi à l'étranger sera soumis à l'impôt en France, s'il y possède un cabinet de consultations ou une clinique (Cf. S. D. N., t. 1, p. 225).

Par contre, sous réserve des dispositions des arti-

cles 95 et suivants du Code général, si le médecin en question ne possède aucune installation permanente en France, il ne sera pas redevable de l'impôt pour les profits retirés des visites effectuées à des malades habitant en territoire français.

Les bénéfices provenant du prolongement à l'étranger d'une profession habituellement exercée en France doivent, en principe, être soumis à l'impôt.

Tel est le cas des honoraires perçus par un avocat français chargé de défendre certaines causes en Belgique. Il en est de même des bénéfices que procurent à un médecin des consultations effectuées à l'étranger. Il en est encore ainsi des profits réalisés par des compositeurs, des auteurs dramatiques, des écrivains, des peintres, dont les œuvres paraissent ou sont vendues à l'étranger.

On peut comparer la situation de ces contribuables à celle des commerçants exportateurs en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Mais ne doivent pas être soumis à l'impôt en France les bénéfices qui résultent d'opérations se rattachant à l'exploitation d'un « établissement » distinct situé à l'étranger.

Le ministre a ainsi récemment précisé que les bénéfices réalisés en Australie, par un médecin venu s'installer en France en cours d'année, ne sont pas imposables à la cédule des professions non commerciales bien que l'intéressé ait son domicile en France au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition (Rép. à M. Albert Nast, dép., *J. O.* du 21 jan-

vier 1933, Déb. Ch., p. 2965. — V. également Circ. 2080, p. 150).

Par contre, les personnes qui exploitent en France un organisme spécial servant à l'exercice d'une profession non commerciale sont redevables de l'impôt suivant le régime normal, bien qu'elles soient domiciliées à l'étranger.

En serait-il de même pour le contribuable qui cesserait l'exercice d'une profession en cours d'année et quitterait la France avant le 1<sup>er</sup> janvier suivant ?

Il semble qu'en l'état actuel de la législation, rien ne s'opposerait, théoriquement, à l'établissement de l'impôt en pareil cas.

On remarquera, en effet, que l'article 14 de la loi du 4 avril 1926, tout en modifiant le lieu d'imposition, n'a pas reproduit le dernier membre de phrase de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1917 « ...au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition ».

On peut donc en conclure que l'exigibilité de l'impôt n'est pas expressément subordonnée à l'exercice d'une profession en France, *au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition*.

Mais pour assurer le recouvrement efficace de l'impôt, il serait indispensable d'organiser un système d'imposition immédiate analogue à celui qui existe en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il est intéressant de noter l'analogie existant entre l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et la cédule des professions non commerciales (en tant qu'elle s'applique aux professions

dont l'exercice nécessite l'utilisation d'installations permanentes) (Cf. *supra*, p. 48 et s.).

Cette similitude est soulignée par l'article 234 de l'Instruction du 31 janvier 1928 qui renvoie, pour la cédule des professions non commerciales, aux règles prévues en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, en ce qui concerne le lieu de l'imposition.

*2° Revenus dont la production n'exige de la part des bénéficiaires l'utilisation d'aucune installation professionnelle.* — La cédule des professions non commerciales s'applique non seulement aux bénéfices des professions libérales et des charges et offices, mais atteint également les divers profits non soumis à un impôt spécial sur le revenu. Parmi l'énumération non limitative qu'en donne l'article 78 du Code général figurent notamment :

« Les produits perçus par les inventeurs au titre, soit de la vente ou de la cession (1), soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication ».

« Les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires. »

« Les produits des opérations de bourse effectuées à titre habituel par les particuliers », etc...

---

(1) Les profits résultant de la vente ou de la cession de brevets ont été soumis à l'impôt par le décret du 20 juillet 1934.



La production de ces divers revenus ne nécessite pas, en général, de la part des bénéficiaires, l'utilisation d'installations professionnelles, et on considère que leur principal établissement, au sens de l'article 82 du Code général, se trouve au lieu de leur domicile.

Par suite, comme pour la cédule des traitements et salaires, leurs revenus de toute provenance territoriale sont imposables en France dès l'instant qu'ils ont leur domicile sur le territoire français.

L'auteur du chapitre réservé à la France dans l'ouvrage précité *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* s'exprime comme suit, au sujet de l'imposition des produits des brevets d'invention (p. 228).

« L'impôt sur les bénéfices non commerciaux n'est pas applicable aux redevances afférentes aux licences concédées, en France, par un inventeur établi à l'étranger (1). Par contre, les inventeurs établis (c'est-à-dire domiciliés) en France sont passibles du dit impôt même pour les redevances correspondant aux licences concédées à l'étranger ».

Il en est de même pour les produits des droits d'auteur (Cf. S. D. N., p. 229) et en général pour tous les profits analogues pouvant être soumis à l'impôt, mais il est bien entendu que la taxation en France des bénéfices de source étrangère ne peut avoir lieu que si ces revenus ne proviennent pas de l'exploitation à l'étranger d'un organisme indépendant.

---

(1) Aujourd'hui, ces redevances seraient susceptibles d'être soumises à la retenue de l'impôt à la source.

§ 2. — *Imposition des revenus perçus par les contribuables qui n'ont pas en France d'installations professionnelles permanentes.*

Les articles 95 et suivants du décret du 20 juillet 1934 ont institué un mode spécial d'imposition des « *sommes payées en rémunération de l'activité déployée* » en France dans l'exercice d'une profession » passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux « à des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France ».

Le même régime est applicable aux *bénéfices, revenus, produits et redevances* qui relèvent de la cédule des bénéfices non commerciaux et qui sont *réalisés en France* par les personnes ou sociétés ne disposant d'aucune installation professionnelle dans notre pays.

L'article 96 dispose : « L'impôt est perçu par voie de retenue opérée sur le montant net des sommes imposables, au moment où leur paiement est effectué. »

« Ce montant est déterminé en appliquant aux sommes payées une déduction forfaitaire de 20 % ». »

D'après l'article 97, « les particuliers, sociétés et associations qui payent les sommes imposables sont tenus d'effectuer, pour le compte du Trésor, la retenue de l'impôt ».

« En ce qui concerne les artistes de théâtre ou de music-hall, musiciens et autres, non domiciliés en France, et y organisant occasionnellement eux-mêmes, et pour leur propre compte, des représen-

tations ou des concerts, l'impôt est dû à raison des trois quarts de la recette effective, défalcation faite du montant des droits et taxes frappant les entrées. Il est acquitté en même temps que la taxe sur les spectacles ou que le droit des pauvres, si cette taxe n'est pas exigible » (art. 98).

Le système de la perception de l'impôt à la source se trouve mis en échec par certains accords internationaux.

Le décret du 21 décembre 1934, qui détermine les mesures d'exécution du régime spécial, énumère les cas où la retenue n'est pas applicable.

Il en est ainsi pour « les sommes payées en rémunération de l'activité déployée en *France* (1) par les médecins qui viennent y pratiquer leur art, mais qui habitent en Luxembourg (Lettres des 30 août 1906 et 19 septembre 1912 échangées entre l'ancien ministère d'Alsace-Lorraine et le grand-duché de Luxembourg).

Il en est de même pour les médecins qui habitent dans les cantons de Bâle-ville, Bâle-campagne et Soleure (Suisse) et viennent exercer leur art en *France* (1) (Lettres des 29 août et 7 septembre 1910, 3 et 10 octobre 1910, 2 et 16 août 1911, échangées entre l'ancien ministère d'Alsace-Lorraine et la Suisse).

---

(1) Cf. *supra*, note, p. 159.

§ 3. — *Régimes spéciaux résultant des conventions internationales.*

Les conventions internationales conclues avec la Sarre, la Belgique, l'Italie et les Etats-Unis apportent diverses dérogations au mode d'imposition de droit commun et au régime spécial institué par les articles 95 et suivants du décret du 20 juillet 1934.

1<sup>o</sup> *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.*  
— D'après les « observations générales » qui servent de prologue à la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, « pour toute imposition pour laquelle le domicile ou la résidence habituelle du contribuable détermine l'exigibilité de l'impôt, les deux gouvernements s'engagent à admettre, dans les relations fiscales entre la France et la Sarre, que chaque contribuable a un domicile ou une résidence habituelle unique ».

Cette disposition n'est pas applicable à la cédule des professions non commerciales exigible « au lieu d'exercice de la profession ou, le cas échéant, du principal établissement ».

D'autre part, l'article 1<sup>er</sup> de la convention prévoit que « sous réserve des dispositions de l'article 2, et par application des observations générales, les contribuables ne peuvent être astreints au paiement des impôts directs que dans le pays où ils possèdent leur domicile, ou, à défaut de domicile, dans le pays où ils peuvent être considérés comme ayant leur résidence habituelle ».

Mais, d'après l'article 2, « les personnes ayant

en France ou en Sarre des propriétés immobilières ou des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles, ne sont assujetties à l'impôt, à raison des revenus ou bénéfices qu'elles en tirent, que dans le pays où ces immeubles ou ces entreprises se trouvent situés ».

« Le terme *exploitation* s'applique, non seulement au siège principal, mais aux succursales, bureaux d'achats ou de ventes, agences, comptoirs et toutes installations autres. »

Cet article ne vise pas expressément les « installations professionnelles permanentes », dont l'existence en France légitime l'imposition à la cédula des professions non commerciales.

Il semble bien, cependant, qu'un contribuable domicilié en Sarre devrait être soumis à l'impôt s'il exerçait en France une profession libérale et disposait « d'installations professionnelles permanentes » dans notre pays.

Le décret du 21 décembre 1934 prévoit que sont affranchies de la retenue de l'impôt à la source « les sommes payées à titre de revenus non commerciaux à des contribuables ayant leur domicile en Sarre ».

Mais cette disposition ne concerne que les contribuables n'ayant pas d'installations professionnelles permanentes en France.

2<sup>o</sup> *Convention franco-belge du 16 mai 1931.* — Aux termes de l'article 9 de la convention franco-belge du 16 mai 1931, « les revenus des professions non commerciales exercées à demeure sont imposables dans celui des deux Etats contractants où



les intéressés possèdent une installation permanente pour l'exercice de leur activité professionnelle ».

Il en résulte que sont affranchies de la retenue à la source « les sommes payées à titre de revenus de professions non commerciales à des personnes ou sociétés ayant en Belgique l'installation permanente où s'exerce l'activité d'où provient le revenu » (Décret du 21 décembre 1934, art. 3, § 6).

« Les droits d'auteur et les revenus de brevets d'invention sont imposables dans le pays du domicile fiscal des bénéficiaires » (convention, art. 9). Il est toutefois précisé que si les profits tirés de brevets constituent « un revenu d'entreprise industrielle ou commerciale, ils sont imposables dans les conditions prévues » en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'article 13 prévoit en outre « que les revenus de toutes occupations lucratives non visées dans les articles précédents sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal ».

D'après l'article 1<sup>er</sup>, § 2, le « domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation. Celui des sociétés qui constituent une individualité juridique distincte est au lieu de leur siège social effectif ».

Les droits d'auteur, les profits tirés de brevets d'invention et autres revenus relevant de la cédula des professions non commerciales sont, dès lors, affranchis de la retenue à la source lorsque le béné-

ficiaire a son domicile fiscal en Belgique (Décret du 21 décembre 1934, art. 3, § 6).

3<sup>o</sup> *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.*  
— Dans des conditions analogues, l'article 9 de la convention franco-italienne du 16 juin 1930 prévoit que « les revenus des professions libérales sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle d'où provient le revenu. Il n'y a exercice de profession libérale en un lieu déterminé que si l'activité professionnelle s'y exerce dans une installation permanente ».

Aux termes de l'article 10, « les revenus de toutes occupations lucratives non visées dans les articles précédents sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal », c'est-à-dire « sa résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation » (art. 12).

« Si le contribuable a un domicile fiscal dans les deux Etats, l'impôt est perçu par l'Etat dont l'intéressé est ressortissant. »

Il résulte de l'article 9 que sont exemptées de la retenue à la source « les sommes payées à titre de revenus d'une profession libérale, à des personnes ou sociétés ayant en Italie l'installation permanente où s'exerce l'activité d'où provient le revenu » (Décret du 21 décembre 1934, art. 3, § 5).

Il découle de l'article 10 que « les autres revenus » relevant de la cédula des professions non commerciales réalisés par les personnes ayant leur « domicile fiscal en Italie » sont affranchis de l'impôt retenu à la source (Décret du 21 décembre 1934, art. 3, § 5).

On remarquera la différence existant sur ce point entre les conventions franco-italienne et franco-belge. Dans cette dernière, les revenus relevant de la cédule des professions non commerciales, imposables au lieu du domicile fiscal des intéressés, comprennent les droits d'auteur et profits tirés de brevets. Par contre, la convention franco-italienne ne précise pas quels sont les « autres revenus » taxables au domicile. Le décret du 21 décembre 1934 ne donne pas de plus amples indications sur ce point.

Quelle signification doit-on attribuer à cette différence de texte ? Les droits d'auteurs et profits tirés de brevets ne sont-ils pas imposables au lieu du domicile des bénéficiaires au regard de la convention franco-italienne ?

De telles subtilités ne présagent pas une simplification prochaine du droit fiscal, elles font envisager avec inquiétude le moment où la situation fiscale des étrangers sera réglée par autant de conventions différentes qu'il existe de pays étrangers.

4<sup>o</sup> *Convention franco-américaine du 27 avril 1932.*

— Aux termes de l'article 9 de la convention franco-américaine du 27 avril 1932, « les revenus des catégories ci-après, payés dans l'un des Etats contractants à une société de l'autre Etat ou à un citoyen de ce dernier Etat y résidant, sont exempts d'impôt dans le premier Etat » (1) :

---

(1) Au sujet de l'interprétation de ce texte, cf. Impôt sur les traitements et salaires (p. 164).

« a) Redevances versées en contrepartie du droit d'utiliser des brevets, procédés et formules, secrets, marques de fabrique et autres droits analogues.

« b) Revenus perçus comme droits d'auteur ».

. . . . .  
En ce qui concerne la France, ces stipulations auront pour résultat d'affranchir de la retenue de l'impôt à la source les profits tirés des brevets et les droits d'auteurs payés en France à des Américains « résidant » aux Etats-Unis.

En définitive, la cédule des professions non commerciales présente un caractère mixte au point de vue de l'étendue de l'obligation fiscale.

Elle s'apparente, d'une part, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, d'autre part, à la cédule des traitements et salaires, et on y retrouve les deux critères retenus par le législateur pour l'exigibilité de ces deux impôts : *établissement* ou, ce qui revient au même, installations professionnelles permanentes, et *domicile*.

Si l'exercice de la profession imposable nécessite l'utilisation d'installations permanentes, les revenus de source française sont seuls soumis à l'impôt.

Si les bénéfices taxables sont produits de toute autre façon, s'ils proviennent en particulier de brevets d'invention ou de droits d'auteur, de bénéfices d'opérations de bourse, etc., l'impôt s'applique, par contre, aux revenus de toute provenance territoriale, dès l'instant que les bénéficiaires sont domiciliés en France.

Ainsi que nous l'avons indiqué au titre de l'impôt sur les traitements et salaires, il est à désirer que, conformément au vœu des experts réunis par la Société des Nations, l'application des impôts cédu-  
laires soit limitée aux revenus de source nationale (Cf. *supra*, p. 167).



## CHAPITRE VII

### IMPOT SUR LE REVENU DES CAPITAUX MOBILIERS

L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers comprend l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui atteint les profits énumérés à l'article 50 du Code fiscal des valeurs mobilières (C. V. M., Décret du 21 décembre 1934) et l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements qui frappe les revenus visés par l'article 71 du même Code.

#### SECTION I. — IMPÔT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES.

D'une manière générale, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est perçu à la source ; les sociétés et collectivités doivent en faire l'avance sauf leur recours contre les bénéficiaires. La nationalité de ceux-ci est en principe sans influence. Il en est de même d'ailleurs de la nationalité des collectivités qui distribuent les bénéfices. La loi fiscale consacre, à cet égard, l'équivalence des charges entre les collectivités françaises et étrangères

soumises au régime de l'abonnement, soit à raison de leurs titres circulant en France, soit à raison des biens qu'elles exploitent dans notre pays (loi du 29 juin 1872, art. 4 ; décret du 6 décembre 1872, art. 3 ; loi du 29 mars 1914, art. 31 ; C. V. M., art. 59).

Cependant, les sociétés françaises bénéficient de certains avantages particuliers qui ne sont pas accordés aux collectivités étrangères.

Si les charges imposées aux valeurs étrangères abonnées sont, en principe, égales à celles des valeurs françaises, les procédés de taxation sont différents et la « cause génératrice de l'impôt » n'est pas la même dans les deux cas.

Enfin, pour les valeurs étrangères non abonnées, le tarif de l'impôt est en général plus élevé que pour les valeurs françaises.

## TITRE PREMIER. — *Valeurs françaises.*

### § 1. — *Que faut-il entendre par « valeurs françaises » ?*

Sont imposables en tant que valeurs françaises les titres des collectivités entrant dans la catégorie des sociétés passibles de l'impôt et dont le siège est situé en France.

Peu importe le lieu où se trouve l'exploitation effective et où les bénéfices sont réalisés.

Peu importe également la nationalité des actionnaires, obligataires ou administrateurs.

Peu importe, enfin, le lieu où les titres ont été émis et circulent (1).

L'impôt est dû, en principe, même sur les intérêts des emprunts contractés à l'étranger.

Il n'existe d'exception à cette règle que pour les émissions, à l'étranger, de séries spéciales d'obligations de sociétés françaises, effectuées avec l'autorisation du ministre des Finances conformément à l'article 21 de la loi du 31 décembre 1921 complété par l'article 24 de la loi du 19 décembre 1926 (art. 170, C. V. M.).

Ces valeurs sont assimilées aux titres étrangers non abonnés, ce régime spécial d'émission a pris fin depuis le 31 décembre 1932.

§ 2. — *Exceptions au principe de l'équivalence de taxation des valeurs françaises et étrangères. — Avantages particuliers accordés aux valeurs françaises.*

1<sup>o</sup> *Exemptions d'impôt prévues en faveur de certains groupements d'intérêt commun.* — Pour les mêmes motifs que ceux indiqués au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, les exemptions d'impôt prévues, en faveur de certains groupements d'intérêt commun, par le chapitre IV (Sections 1 et 4) du titre III du Code des valeurs mobilières, ne semblent pas applicables aux collectivités étrangères.

2<sup>o</sup> *Fusion de sociétés.* — En vue de favoriser la

---

(1) Tiré de S. D. N., t. 1, p. 215.

concentration des entreprises, l'article 151 du C. V. M. reporte la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières à la dissolution de la société absorbante ou nouvelle pour les plus-values résultant de l'attribution gratuite d'actions, de parts bénéficiaires ou d'obligations. Ces dispositions (1) ne sont applicables que si les sociétés anciennes et nouvelles sont de nationalité française.

3° *Sociétés mères*. — Aux termes de l'article 153 du C.V.M. (ancien article 27 de la loi du 31 juillet 1920), « lorsqu'une société française par actions a reçu, en représentation de versements ou d'apports en nature ou en numéraire par elle faits, soit à une autre société française par actions, soit à une société par actions constituée dans les termes de la loi française et ayant son siège dans un pays de protectorat, des actions, des obligations ou des parts bénéficiaires nominatives de cette dernière société, les dividendes distribués par la première société sont, pour chaque exercice, exonérés (sous certaines conditions) de la taxe du revenu des capitaux mobiliers ».

L'article 154 prévoit en outre que l'exonération ci-dessus s'étend « aux sociétés françaises par actions qui ont reçu, en représentation de versements ou d'apports en nature ou en numéraire par elle faits à une société étrangère par actions, des actions, des obligations ou des parts nominatives de cette dernière société ».

Cette disposition est la reproduction de l'ar-

---

(1) En vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 1935.

ticle 4 de la loi du 31 juillet 1929 qui a explicitement étendu l'exemption aux sociétés françaises ayant des filiales étrangères.

Sous le régime de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920, il y avait en effet contestation sur le point de savoir si les filiales devaient être de nationalité française.

L'affirmative était soutenue par l'Administration de l'Enregistrement, mais sa thèse a été condamnée par la jurisprudence (Arrêts de la Cour de cassation des 23 mars 1931, *R. E.*, 9468 et 27 octobre 1931, *D. H.*, 1931, p. 529).

L'évolution de la législation sur ce point est expliquée comme suit dans la *Revue de l'Enregistrement* de 1929 (art. 9034, p. 581).

« Si certains des préparateurs de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 ont exprimé l'avis que les sociétés françaises possédant des filiales à l'étranger ne fussent pas admises à profiter de l'exonération, c'est parce qu'il y avait alors un intérêt primordial à ne pas favoriser la constitution de sociétés de nationalité étrangère et à éviter les exportations de capitaux que pouvait entraîner la création de ces sociétés.

« Ces considérations, qui reposaient sur la nécessité de conserver l'intégralité des capitaux français à la reconstitution des régions dévastées et à la rénovation de l'industrie nationale n'ont plus aujourd'hui la même force. Il a, par suite, paru rationnel de ne pas maintenir les filiales étrangères en dehors du champ d'application de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920. »



4<sup>o</sup> *Remboursement de l'impôt sur le revenu aux petits rentiers porteurs de certaines valeurs françaises.* — Aux termes de l'article 92 du C. V. M. (ancien article 51 de la loi du 25 juin 1920), « les titulaires des titres nominatifs d'obligations émis par les villes ou départements français, le Crédit foncier de France et les sociétés ou compagnies concessionnaires de chemins de fer français ou coloniaux ont droit au remboursement de la moitié de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers payés par eux sur les arrérages ou intérêts de ces titres ». Le remboursement ne peut porter que sur l'impôt payé pour des valeurs françaises ou, exceptionnellement, pour des titres coloniaux (Décret du 16 décembre 1920). Par contre, la nationalité des rentiers porteurs n'est pas à considérer ; il suffit qu'ils justifient avoir disposé d'une résidence habituelle en France au 1<sup>er</sup> janvier de l'année pendant laquelle ils ont touché les dits arrérages ou intérêts, et que le montant de leur revenu global ne les rende pas redevables de l'impôt général sur le revenu.

TITRE II. — *Aperçu du régime de taxation des valeurs étrangères.*

Il n'est pas possible de recourir aux mêmes procédés de taxation pour les valeurs émises par des sociétés dont le siège se trouve en France, et pour les titres des collectivités étrangères circulant dans notre pays.

La retenue de l'impôt ne peut être aussi facile-

ment opérée à la source, puisque celle-ci se trouve à l'étranger.

Pour garantir le recouvrement de l'impôt qui est avancé par la société, il faudra donc exiger que celle-ci constitue en France, soit un représentant responsable, soit un cautionnement : C'est le régime des valeurs abonnées auquel on rattache celui des sociétés étrangères exploitant des biens en France.

Si l'impôt n'est pas acquitté par voie d'abonnement, le fisc devra s'adresser aux porteurs des titres étrangers qui devront lui verser eux-mêmes, ou par l'intermédiaire des banquiers payeurs, le montant de la taxe : C'est le régime des titres non abonnés.

La loi du 29 juin 1872 qui a institué l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers a prévu dans son article 4 que les valeurs étrangères seraient soumises à une taxe équivalente à celle qui atteint les valeurs françaises.

« Les titres étrangers », dit ce texte, « ne pourront être cotés, négociés, exposés en vente ou émis en France qu'en se soumettant à l'acquittement de cette taxe... »

Le décret du 6 décembre 1872, portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi du 29 juin précédent, a organisé un système d'avance de la taxe par les sociétés étrangères ayant émis les titres imposables, connu sous le nom de « régime de l'abonnement ».

Ce décret a précisé dans son article 3 que la

taxe s'appliquerait également aux sociétés étrangères exploitant des biens en France, alors même que leurs titres ne circuleraient pas dans notre pays.

La loi du 29 mars 1914 a soumis à l'impôt les valeurs étrangères non abonnées, dès l'instant que leur produit est perçu en France auprès de banquiers ou changeurs ou que les bénéficiaires des revenus sont domiciliés en France.

Enfin, l'article 5 de la loi du 31 juillet 1929, supprimant l'obligation de l'abonnement, dispose que les valeurs mobilières étrangères « peuvent, sans être soumises au régime de l'abonnement, être cotées, négociées, exposées en vente, émises, mises en souscription, introduites sur le marché, ou faire l'objet d'un service financier » dans notre pays.

### § 1. — *Valeurs abonnées.*

Les sociétés étrangères qui n'exploitent pas de biens en France peuvent, à leur choix, se soumettre ou non au régime de l'abonnement.

Par contre, ce régime s'applique obligatoirement aux collectivités étrangères exploitant des biens en France.

L'assiette de la taxe repose sur une quotité du capital social, déterminée par la Commission des valeurs mobilières, instituée par l'article 1<sup>er</sup> du décret du 24 mai 1872 (1), soit d'après le nombre de titres présumés en circulation en France, soit

---

(1) En matière de droits de timbre et de transmission.

d'après la valeur des biens situés dans notre pays.

Sont imposables, en outre, les bénéfices, jetons de présence et rémunérations diverses alloués par les sociétés étrangères abonnées à leurs administrateurs domiciliés ou résidant en France (1) (C. V. M., art. 61).

Le taux de la taxe est, en principe, le même que celui applicable aux valeurs françaises.

1<sup>o</sup> *Sociétés étrangères dont les titres circulent en France.* — Seuls, les titres circulant en France peuvent être soumis à l'impôt.

Nous nous bornerons à rappeler que la « quotité imposable » servant de base à la taxe est déterminée d'après le nombre présumé de ces titres.

2<sup>o</sup> *Sociétés étrangères « ayant pour objet des biens meubles ou immeubles en France », sans y avoir de titres en circulation.* — Le régime de taxation de ces collectivités entre directement dans l'objet de la présente étude. Nous en ferons par suite un examen plus détaillé.

Aux termes de l'article 3 du décret du 6 décembre 1872 : «... Les sociétés, compagnies et entreprises étrangères dont les titres ne sont pas cotés, mais qui ont pour objet des biens meubles ou immeubles situés en France, doivent la taxe sur le revenu, à raison des valeurs françaises qui en dépendent, et acquittent cette taxe d'après une quotité du capital

---

(1) Sur le domicile et la résidence, v. *infra*, p. 210.

social fixée par le ministre des Finances, sur l'avis préalable de la Commission des valeurs mobilières. »

La légalité de ce décret qui semblait ajouter à la loi une disposition nouvelle a été souvent contestée, mais a été reconnue à maintes reprises par la jurisprudence (V. en particulier les arrêts des 29 avril 1879, D. P. 1883.1.97 ; 23 août 1881, D. P. 1883.1.97 ; 14 décembre 1904, D. P. 1906.1.491 ; 2 décembre 1908, D. P. 1909.1.121, etc...).

On justifie cette taxation en disant qu'elle a pour but d'atteindre les sociétés dont les titres ne circulent pas en France et qui échappent ainsi aux droits de timbre et de transmission.

On a considéré que dès l'instant où ces sociétés ont en France une partie de leur exploitation et profitent de la protection des lois françaises, il est juste de les astreindre aux mêmes impôts que les sociétés françaises auxquelles elles viennent faire concurrence (Pillet, *op. cit.*, p. 293).

Pour déterminer la « quotité imposable », la Commission des valeurs mobilières évalue la fraction de l'actif de la société que représentent les biens exploités en France.

Les dividendes et intérêts des actions, obligations et emprunts ne sont taxables que dans les limites de cette quotité.

Par contre, les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations alloués aux administrateurs en leur dite qualité sont intégralement passibles de l'impôt si les bénéficiaires sont domiciliés



en France ou y résident (1) (C. V. M., art. 61).

Ce mode de détermination des revenus taxables comporte diverses exceptions qui résultent des conventions internationales conclues avec la Belgique, l'Italie et les Etats-Unis. Elles seront examinées à la fin du présent chapitre.

Ne peuvent être soumises à l'impôt en France que les sociétés présentant l'une des formes en raison desquelles les sociétés françaises sont elles-mêmes imposables.

S'il s'agit de collectivités étrangères présentant des caractéristiques analogues à celles prévues par la législation française, l'assimilation ne comportera aucune difficulté.

Il n'en sera pas de même si, conformément à la loi étrangère, ces sociétés revêtent des formes juridiques profondément différentes de celles qui existent en France. On devra alors classer les collectivités étrangères intéressées par analogie avec les sociétés françaises dont elles se rapprochent le plus.

La nature commerciale ou civile de la société, l'étendue de la responsabilité de ses membres seront, à cet égard, les éléments déterminants à considérer.

Il a été reconnu, par exemple, que les sociétés anglaises dites *limited*, dans lesquelles les actionnaires ne sont responsables des dettes que dans la mesure de leur apport, doivent être considérées

---

(1) Sur le domicile et la résidence, v. *infra*, p. 210.

comme des sociétés anonymes et assujetties à l'impôt, en France, à raison des biens qu'elles y exploitent. Les sociétés *unlimited*, qui présentent beaucoup d'analogie avec les sociétés en nom collectif françaises et les associations de la nature du Lloyd's anglais d'assurance, qui ne constituent que des groupements de négociants sans aucune solidarité entre eux, ne sont pas, par contre, susceptibles d'être imposées en France (1).

Suivant l'article 3 du décret du 6 décembre 1872, sont soumises à l'impôt les sociétés étrangères qui « ont pour objet des biens meubles ou immeubles situés en France ».

D'après la doctrine administrative et la jurisprudence, l'expression « biens » doit être entendue aussi largement que possible.

On considère, notamment, comme biens rentrant dans l'objet social (2), un fonds de commerce, un atelier, une usine, un bureau d'achats, un bureau de vente de billets d'une compagnie étrangère de navigation, sous réserve, dans ce dernier cas, des exemptions résultant de l'article 5 de la loi du 29 avril 1926.

Il en est de même :

Pour les prêts consentis en France et les participations (2) prises dans des entreprises françaises par une société de banque étrangère dont l'objet

---

(1) S. D. N., t. 1, p. 217.

(2) Sous réserve des exceptions découlant des conventions internationales. V. ci-après, p. 223 et s.

consiste essentiellement dans le commerce de l'argent et le financement d'entreprises ;

Pour les contrats passés par les compagnies étrangères d'assurance avec des personnes domiciliées en France ;

Pour les valeurs mobilières françaises acquises par une société étrangère de placements (S. D. N., p. 217 et 218).

Sont également considérées comme ayant des biens en France les sociétés étrangères qui contrôlent des entreprises françaises, soit directement par la création de filiales en France, soit indirectement par l'acquisition de la majorité des titres de sociétés françaises sur lesquelles elles peuvent exercer un pouvoir de direction.

Les sociétés étrangères tombent encore sous le coup des dispositions du décret du 6 décembre 1872 lorsqu'elles effectuent en France des opérations entrant dans leur objet bien qu'elles n'aient dans notre pays ni agences, ni succursales, ni bureaux de vente.

Alors même que les sociétés étrangères ne détiendraient en France, comme propriétaires ou locataires, ni immeubles, ni meubles corporels, les opérations (entrant dans leur objet) qu'elles y effectuent directement, la clientèle qu'elles s'y créent, les créances résultant des contrats qu'elles y passent forment un ensemble de biens incorporels qui légitiment la perception de l'impôt (Trib. civ. Seine, 15 février 1929, *R. E.*, 9088).

Il en est ainsi, en particulier, pour la concession de licences d'exploitation de brevets d'invention,

en France, moyennant redevance, par une société étrangère (Rép. à M. Montillot, dép., *J. O.* du 4 août 1934, Déb. Ch., p. 2139).

Il ne suffit pas que la société possède des biens en France, il faut encore que ces biens servent, dans une mesure quelconque, à l'activité sociale (Cass., 11 novembre 1903, S. 1904.1.368 ; 14 décembre 1904, S. 1905.1.471).

Par suite, les biens français acquis à titre de placement ne rendent pas la société imposable, sauf dans l'hypothèse où ces placements entraîneraient dans son objet.

En particulier, une société étrangère qui constituerait son portefeuille au moyen de titres de collectivités françaises sans s'immiscer dans leur gestion échapperait à l'application du décret du 6 décembre 1872.

Il a été jugé, en ce sens, qu'une société étrangère de participation et de gestion dite *Holding Company*, qui avait acquis d'un tiers la plupart des actions d'une société industrielle française, n'était pas passible de la taxe sur le revenu, dès lors qu'elle n'avait avec cette société aucune communauté d'objet et qu'elle se trouvait, du point de vue professionnel, incapable d'en assurer la direction (Trib. civ. Versailles, 1<sup>er</sup> décembre 1926, *R. E.*, 8860).

Mais il en serait autrement des compagnies étrangères d'assurances tenues d'employer leurs réserves de garantie en titres de collectivités françaises, car ce placement constituerait une opération entrant dans l'objet social.

Par ailleurs, il importe peu que la société étran-

gère soit propriétaire ou locataire des biens français qu'elle met en œuvre. L'impôt est exigible dans l'un et dans l'autre cas.

Il n'est pas, non plus, nécessaire que la société étrangère tire un revenu effectif de ses biens français ; ainsi une société minière est passible de l'impôt, à raison d'une concession qu'elle a obtenue en France, même si, en fait, cette concession n'est pas exploitée.

*Exceptions : Entreprises étrangères de navigation maritime.* — C'est à titre exceptionnel que les sociétés étrangères « ayant pour objet des biens meubles ou immeubles en France » ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Aux termes de l'article 5 de la loi du 29 avril 1926 (C. V. M., art. 167), « les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires étrangers sont exempts d'impôts, à condition que le pays dont les navires battent le pavillon accorde une exemption équivalente aux entreprises françaises de navigation ».

Les sociétés étrangères de navigation maritime sont susceptibles de bénéficier de ces dispositions, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dont elles pourraient être redevables à raison de leurs bureaux ou agences recueillant du fret en France.

La liste des pays étrangers accordant des avantages analogues aux entreprises françaises, et pour lesquels l'article 5 de la loi du 29 avril 1926 trouve



son application, a été donnée au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (*supra*, p. 81).

*Stands des sociétés étrangères dans une exposition internationale.* — En vertu de la convention internationale du 22 novembre 1928, ratifiée par la loi du 26 novembre 1929 (1), les stands ouverts par les sociétés étrangères dans une exposition internationale n'entraînent pas l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, à condition, toutefois, que les exposants ne fassent pas d'opérations de vente à emporter et se bornent à prendre des commandes.

L'exemption subsiste cependant, même si, lors de la clôture de l'exposition, les sociétés étrangères procèdent à la vente, en France, des modèles et échantillons exposés.

On remarquera que les sociétés étrangères « ayant pour objet des biens meubles ou immeubles en France » peuvent être redevables de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières bien que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne puisse leur être appliqué.

Le critérium de la taxation n'est pas le même pour les deux impôts.

En ce qui concerne la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, l'exigibilité de l'impôt est subordonnée à l'existence en France d'un « établissement ».

---

(1) V. au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, *supra*, p. 76.

Nous avons vu que l'on considérait comme « établissement tout organisme industriel ou commercial installé à demeure et possédant une autonomie propre », et que rentraient, « d'une manière générale, dans cette catégorie, les succursales, usines de fabrication, bureaux d'achats, magasins, comptoirs et autres sièges d'opérations génératrices de bénéfices » (S. D. N., I, p. 221. V. *supra*, p. 48 et s.).

La notion, fort complexe, de « biens meubles ou immeubles entrant dans l'objet social », dont l'existence en France justifie l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, est beaucoup plus large que celle « d'établissement ».

La taxe sur le revenu des valeurs mobilières est due dans de nombreux cas où l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux n'est pas exigible.

Il en est ainsi, en particulier, pour les sociétés étrangères de banque qui se bornent à consentir des prêts en France ou à prendre des participations dans des entreprises françaises. Il en est de même pour les sociétés étrangères contrôlant des entreprises françaises, et, depuis le décret du 20 juillet 1934, pour les compagnies étrangères d'assurance passant des contrats avec des personnes domiciliées en France.

Ces diverses collectivités, passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières par le seul fait des prêts qu'elles consentent, des participations qu'elles prennent, des titres qu'elles acquièrent, des polices d'assurances qu'elles passent en France, ne sont redevables de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que si elles disposent en France d'une agence, d'un bureau ou d'un organisme quel-

conque pouvant être considéré comme constituant un « établissement ».

Cette dualité semble s'expliquer surtout par la circonstance que l'assiette de chacun de ces impôts est confiée à deux administrations différentes, soumises l'une au contrôle de la Cour de cassation et l'autre à celui du Conseil d'Etat.

L'adoption d'un critérium unique de taxation apparaît souhaitable.

Il conviendrait à cet effet, tout en unifiant le contentieux, de donner une définition légale de l'« établissement » autorisant la taxation, à la fois, à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Il semble, à cet égard, que la notion d'établissement dégagée à propos de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux pourrait être retenue sans grands inconvénients.

3<sup>o</sup> *Sociétés étrangères dont les titres circulent en France et qui ont pour objet des biens meubles et immeubles dans notre pays.* — Quand les titres d'une société étrangère circulent en France et que, de plus, cette société a pour objet des biens meubles et immeubles dans notre pays, la taxe du revenu n'est exigible qu'une seule fois, sur la quotité fixée pour les actions, à moins que la comparaison de la valeur des biens situés en France avec celle de l'actif total de la société fasse ressortir une quotité supérieure. Dans cette hypothèse, l'impôt sur le revenu doit être acquitté d'après cette dernière quotité.

§ 2. — *Valeurs non abonnées.*

En l'absence d'abonnement souscrit par la société, la taxe du revenu est payable directement par les bénéficiaires.

L'impôt présente donc, dans ce cas, un caractère personnel qui nécessite l'étude des questions habituelles de nationalité et de domicile entrant plus particulièrement dans l'objet de la présente étude.

L'impôt frappe le revenu des fonds publics étrangers et des titres de sociétés étrangères non abonnées. Il atteint également les rémunérations diverses distribuées par les collectivités étrangères non abonnées à leurs administrateurs domiciliés ou résidant en France (1) (C. V. M., art. 63).

Le taux général, fixé à 20 % (2) par l'article 7 de la loi du 15 juillet 1932, est plus élevé que celui applicable aux titres français et aux valeurs étrangères abonnées, taxés à 17 % (C. V. M., art. 163).

Il est ramené à 17 % pour les titres déposés contre récépissé nominatif dans un des établissements de banque agréés par l'Administration de l'Enregistrement (Lois des 31 juillet 1929, art. 7 ; 23 décembre 1933, art. 19).

Mais la réduction de 17 à 12 % prévue par le décret du 11 juillet 1934, en faveur des titres nomi-

---

(1) Sur le domicile et la résidence, v. *infra*, p. 210.

(2) Ce taux s'applique aux intérêts, arrérages et autres produits des valeurs étrangères non abonnées, y compris les lots et primes de remboursement (loi du 31 juillet 1929, art. 9).

natifs possédés par des personnes physiques, ne s'étend pas aux valeurs non abonnées.

Le tarif est fixé à 18 % en ce qui concerne les rémunérations allouées aux administrateurs.

On assimile aux produits des valeurs étrangères non abonnées les bénéfices de change réalisés sur les coupons de valeurs étrangères abonnées, stipulés payables soit en francs, soit en monnaie étrangère, soit en or, au choix des porteurs.

Ces profits sont passibles de l'impôt au taux de 17 % « sur les bases et dans les conditions » fixées pour les valeurs étrangères non abonnées (Loi du 22 mars 1924, art. 31 ; C. V. M., art. 62).

Une distinction doit être établie, suivant que les produits des valeurs mobilières non abonnées sont encaissés en France, par l'intermédiaire de banquiers ou changeurs, ou à l'étranger. Dans le premier cas, la retenue de l'impôt est effectuée pour le compte du Trésor, par le banquier ou changeur ; dans le second, l'impôt est perçu au vu d'une déclaration annuelle que doit souscrire le propriétaire ou l'usufruitier des titres.

1<sup>o</sup> *Produits encaissés en France par l'intermédiaire de professionnels.* — Les Français sont passibles de l'impôt pour les produits des valeurs non abonnées qu'ils perçoivent en France, par l'intermédiaire de banquiers ou changeurs, sans aucune condition de résidence ou de domicile.

Les étrangers ( personnes physiques ou morales ) peuvent, par contre, être exemptés de la taxe s'ils n'ont en France ni domicile, ni résidence, ni



établissement dont dépendent les titres imposables (Décret du 21 juin 1914, D. P. 1914.4.56 ; D. M. F. des 12 août 1914, 21 septembre 1915, 20 janvier, 12 avril et 14 juin 1916).

Le bénéfice de cette exonération est toutefois subordonné à la production d'un « affidavit », c'est-à-dire d'une déclaration visée par l'agent consulaire français du lieu du domicile de l'étranger dans son pays d'origine, certifiant que l'intéressé est domicilié dans ledit pays et y réside.

Les notions de domicile, de résidence et d'établissement ici prévues se retrouvent plusieurs fois en matière d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

En particulier, les rémunérations versées à leurs administrateurs par les sociétés étrangères, soumises ou non au régime de l'abonnement, ne sont passibles de la taxe que si les bénéficiaires sont domiciliés en France ou y possèdent une résidence (C. V. M., art. 61, v. *supra*, p. 197 et 198 ; art. 63, v. *supra*, p. 207).

En outre, l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements est dû si le créancier a son domicile ou sa résidence habituelle en France, ou y possède un établissement dont dépend la créance, le dépôt ou le cautionnement (C. V. M., art. 73, v. *infra*, p. 220).

La résidence et le domicile prévus dans ces divers cas sont, en général, entendus de la même façon. Il ne nous paraît pas utile, dès lors, de reproduire les notions qui vont suivre, au titre de chacun des cas envisagés.

*Domicile* (1). — Le domicile requis peut être un domicile de droit comme un domicile de fait (*T. A.*, Maguéro, 3<sup>e</sup> éd., p. 895).

Avant la suppression du régime de l'admission à domicile par la loi du 10 août 1927, les étrangers étaient imposables même s'ils n'avaient pas été régulièrement admis à domicile.

On avait ainsi considéré comme ayant en France un domicile de fait un étranger qui, ayant exercé un commerce dans notre pays, y était administrateur de plusieurs sociétés et y résidait la plus grande partie de l'année, bien qu'il eût conservé son domicile légal et politique dans son pays d'origine (*Sol. adm.* du 4 avril 1916).

La définition donnée par l'article 102 du Code civil, aux termes duquel le domicile se trouve au lieu du « principal établissement », semble, dès lors, applicable en la matière.

*Résidence.* — La résidence en France est une question de fait qui doit être réglée d'après les circonstances propres à chaque cas particulier.

La résidence s'entend, en général, d'une habitation dont l'étranger dispose en France d'une manière habituelle, permanente et régulière, sinon continue.

Ont été, en particulier, considérés comme ayant une résidence en France :

Un étranger, vice-président du conseil d'admi-

---

(1) V. au titre des notions générales la question du domicile des étrangers, *supra*, p. 31 et s.

nistration d'une société française, possédant dans notre pays des fermes et un château, même s'il n'y habite pas constamment (Sol. adm. du 23 mai 1916) ;

Un étranger habitant Paris depuis plusieurs années, à cause d'événements politiques qui l'ont chassé de son pays, alors même qu'il aurait conservé dans ce pays la plus grande partie de sa fortune (Sol. adm. du 24 juin 1916).

Par contre, les étrangers qui habitent seulement une partie de l'année dans les stations balnéaires ou climatiques françaises ne sont pas considérés comme ayant une résidence dans notre pays (Sol. adm. du 1<sup>er</sup> mai 1916).

*Etablissement.* — La notion d'établissement dégagée en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux semble devoir s'appliquer en pareil cas.

Sont, en particulier, passibles de l'impôt les sociétés étrangères qui ont des succursales en France dès l'instant que les titres non abonnés, dont les coupons sont perçus en France, peuvent être regardés comme dépendant des établissements français (Sol. adm. du 12 août 1914).

Il a été jugé de même que les sociétés étrangères d'assurance qui ont en France une agence sont redevables de l'impôt sur les titres non abonnés déposés en France, en garantie de leurs opérations (Trib. civ. Seine, 27 mars 1920 et Req., 27 novembre 1923, R. E., 7965).

*Affidavits.* — Les personnes physiques ou morales

étrangères susceptibles d'échapper à l'impôt comme n'ayant en France ni domicile, ni résidence, ni établissement, doivent produire au banquier ou changeur à qui elles s'adressent pour encaisser les produits de leurs titres non abonnés, un « affidavit », indiquant, en particulier :

Que le déclarant n'est pas Français ;

Qu'il est domicilié à l'étranger et y réside ;

Qu'il est propriétaire ou usufruitier des titres dont les coupons sont présentés à l'encaissement.

L'affidavit doit contenir des renseignements analogues s'il s'agit d'une personne morale étrangère non susceptible d'être considérée comme ayant un « domicile » ou un « établissement » en France.

En principe, un affidavit spécial doit être présenté pour chaque demande de paiement de coupons.

Les affidavits ne peuvent être certifiés que par les agents diplomatiques ou consulaires français agissant dans la limite de leur circonscription (Sol. adm. du 4 mai 1920).

Pour les étrangers domiciliés dans les pays de protectorat français (Tunisie, Maroc), la certification des affidavits est dévolue aux contrôleurs civils.

2<sup>o</sup> *Produits encaissés à l'étranger.* — L'article 37 de la loi du 29 mars 1914 (C. V. M., art. 67) soumet à l'impôt les propriétaires ou usufruitiers de valeurs mobilières étrangères non abonnés, domiciliés en France, qui se font envoyer de l'étranger ou encaissent hors de notre pays, soit directement, soit par un intermédiaire quelconque, les produits de ces valeurs.

Il importe peu que par suite de l'interdiction de l'exportation des capitaux, les revenus de valeurs déposées à l'étranger ne soient pas effectivement encaissés par le contribuable, dès l'instant que leur montant est inscrit au crédit d'un compte, ouvert à l'intéressé, lequel a la possibilité de les employer à l'étranger (Rép. à M. Jean Piot, dép., *J. O.* du 13 janvier 1934, Déb. Ch., p. 118).

La disposition de l'article 37, conçue en termes généraux, vise toutes les personnes domiciliées en France quelle que soit leur nationalité.

Dès lors, les Français domiciliés hors de France ne sont pas redevables de l'impôt s'ils perçoivent leurs coupons à l'étranger. On a vu qu'ils seraient, au contraire, passibles de la taxe, s'ils encaissaient leurs revenus en France, auprès des banquiers ou changeurs.

*Domicile.* — L'étranger n'est astreint à l'impôt que s'il est « domicilié » en France.

Le domicile requis est un « domicile de droit ou de fait ».

Nous avons vu au titre des notions générales (1) que depuis l'abrogation du régime de l'admission à domicile par la loi du 10 août 1927, on reconnaît, en général, aux étrangers les mêmes droits qu'aux Français en matière de domicile.

Il n'est pas nécessaire que les étrangers aient un domicile de droit en France pour être redevables de l'impôt.

---

(1) Cf. *supra*, p. 31 et s.



Un domicile de fait est suffisant (Sol. adm. du 13 juin 1929) ; mais on ne saurait assimiler à un domicile une simple résidence.

La question de savoir si un étranger habitant dans notre pays y possède une résidence ou un domicile de fait dépend d'ailleurs des circonstances et ne peut être résolue d'une manière générale.

Il convient d'examiner, en particulier, si le contribuable a ou non manifesté l'intention de fixer en France son principal établissement, sans esprit de retour dans son pays d'origine.

On pourra consulter utilement, à cet égard, les décisions rendues par les tribunaux en matière de successions d'étrangers (1).

Ainsi on a retenu, comme éléments caractéristiques du domicile, la prise à bail prolongée d'un appartement accompagné d'un dépôt d'importantes valeurs dans une banque en France (Décisions du ministre des Finances des 12 juillet 1892 et 11 février 1893).

Ont été considérés comme domiciliés en France, en particulier :

Une personne venant régulièrement passer l'hiver dans une localité française où elle est assujettie à la contribution mobilière et où elle a déposé ses

---

(1) Loi du 23 août 1871, art. 4 : « Sont assujettis aux droits de mutations par décès, les fonds publics, actions, obligations, valeurs mobilières étrangères, dépendant de la succession d'un étranger *domicilié en France, avec ou sans auto-  
risation.* (Cf. Notes fiscales, D. P. 1934, p. 17.)

valeurs et déclaré avoir sa résidence (Sol. adm. septembre 1892) ;

Un étranger résidant depuis de nombreuses années en France, où il exerce sa profession et occupe un appartement, bien qu'il ait déposé ses fonds à l'étranger et qu'il soit immatriculé comme étranger (Trib. civ. Lyon, 3 mars 1904) ;

Un étranger qui, ayant abandonné son pays d'origine, est propriétaire en France d'un immeuble qu'il occupe d'une manière régulière et permanente. En l'espèce, l'intéressé avait transporté dans notre pays toutes ses valeurs et sa fortune. Il a été précisé dans cette affaire que des déplacements accidentels et de courte durée ne pouvaient détruire la présomption de domicile au lieu du principal établissement et de la résidence habituelle (Trib. civ. Versailles, 25 mai 1932, *Rép. Garnier*, n° 18.358).

Il a été jugé, par contre, que malgré la déclaration de domicile à la mairie de la résidence, le paiement de la contribution mobilière et le dépôt de valeurs en France, la taxe ne pouvait être exigée si le contribuable payait, à l'étranger, des impôts plus élevés et y possédait des biens plus importants (Cass., 30 décembre 1929).

Le domicile en France doit être enfin accompagné d'une résidence effective et habituelle.

La simple résidence temporaire ne rend pas l'impôt exigible (Cass., 30 décembre 1929).

*Paiement de l'impôt. Déclaration.* — Les redevables sont tenus de déclarer au bureau de l'Enregistrement de leur domicile, avant le 31 mars de chaque année, les dividendes, intérêts, arrérages et

tous autres produits passibles de l'impôt, encaissés par eux, à l'étranger, au cours de l'année précédente. Alors que l'article 17 du décret du 21 juin 1914 permettait une déclaration anonyme, les redevables sont aujourd'hui tenus de se faire connaître (art. 6 loi du 16 février 1932).

Le paiement direct de l'impôt d'après le système de la déclaration contrôlée est seul admis à l'heure actuelle, à l'exclusion de tout autre mode d'assiette.

*Exemptions.* — Une seule exemption est prévue en faveur des valeurs étrangères non abonnées que les compagnies françaises d'assurances sont tenues de déposer dans les pays étrangers où elles effectuent des opérations (Loi du 13 juillet 1925, art. 77).

Nous avons vu que le régime des valeurs étrangères non abonnées comporte une différence de taxation touchant à la nationalité des redevables.

Les Français sont imposables pour les revenus qu'ils perçoivent en France auprès des banquiers ou changeurs, même s'ils n'ont en France ni domicile ni résidence.

Les étrangers ne sont, par contre, redevables de la taxe, en pareil cas, que s'ils ont un domicile ou une résidence dans notre pays.

Par ailleurs, les Français n'ayant en France ni domicile ni résidence ne sont pas redevables de la taxe s'ils se font envoyer de l'étranger les revenus de leurs valeurs non abonnées.

La différence existant entre Français et étrangers en ce qui concerne les coupons perçus en France par l'intermédiaire des banquiers ou changeurs

n'apparaît dès lors pas très justifiée, et il est souhaitable de la voir disparaître.

On observera, enfin, que la taxation des revenus des valeurs mobilières étrangères à l'impôt cédulaire est susceptible de provoquer des cas fréquents de double imposition internationale (1) et que dans un système rationnel d'impôts sur le revenu, les profits de cette nature ne devraient être soumis qu'à l'impôt complémentaire de superposition.

## SECTION II. — IMPÔT SUR LE REVENU DES CRÉANCES, DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS.

L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, institué par l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917, est dû, à raison des intérêts, arrérages et autres produits visés par l'article 71 du Code fiscal des valeurs mobilières, par toute personne physique ou morale, créancière, qui possède en France son domicile ou sa résidence habituelle ou un établissement industriel ou commercial dont dépend la créance, le dépôt ou le cautionnement (C. V. M., art. 73 ; ancien art. 52 de la loi du 25 juin 1920).

### § 1. — *Non influence de la nationalité du créancier et du débiteur.*

La nationalité du créancier et du débiteur sont

---

(1) Cf. Cours de M. Cassin, Enregistrement, Doctorat 1930-31, p. 94.

sans influence sur l'exigibilité de l'impôt, sous réserve, toutefois, des exceptions ci-après :

1<sup>o</sup> *Prêts consentis au moyen de fonds empruntés.* — D'après l'article 137 du Code des valeurs mobilières, « sont exonérés d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers les arrérages, intérêts et autres produits des prêts consentis sous une forme quelconque par des sociétés *françaises*, constituées par actions, qui émettent ou souscrivent, en représentation de ces prêts, des obligations ou autres titres d'emprunts, soumis eux-mêmes à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ».

Il résulte de ce texte que la nationalité des emprunteurs n'est pas à considérer pour le bénéfice de l'exemption d'impôt. Il suffit que la société prêteuse soit de nationalité française.

2<sup>o</sup> *Exemption d'impôt prévue en faveur de certains groupements d'intérêt commun.* — Comme en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, les exemptions prévues en faveur de certains groupements d'intérêt commun, par le chapitre IV (Section I, § 4) du titre III du Code des valeurs mobilières, ne semblent pas applicables aux collectivités étrangères.

## § 2. — Conditions d'exigibilité de l'impôt.

L'impôt n'est dû que si le créancier possède en France son domicile, sa résidence habituelle ou un établissement industriel ou commercial dont dépend la créance, le dépôt ou le cautionnement.

Il s'ensuit qu'« un particulier domicilié ou rési-



dant en France doit l'impôt sur le revenu de toutes les créances qu'il possède ou des dépôts qu'il a effectués quelle que soit la nationalité du débiteur et la situation du gage qui a pu être donné en garantie.

Spécialement, une société dont le domicile est obligatoirement fixé par la loi française au lieu où elle a son siège est redevable, si ce siège est en France, de l'impôt sur le revenu (1) des prêts consentis et des dépôts effectués par ses succursales exploitées à l'étranger.

« Une personne domiciliée hors de France ou une société étrangère doit l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements dépendant de la succursale ou de l'agence qu'elle a établie en France. »

« Inversement toute personne domiciliée et résidant à l'étranger, serait-elle de nationalité française, et toute société étrangère *n'ayant aucun établissement en France* échappe à l'impôt pour ses créances françaises et ses dépôts faits en France » (1).

On remarquera que les intérêts des emprunts contractés par un particulier ou une société en nom collectif ne sont soumis à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements que si le créancier est domicilié en France, y possède une résidence habituelle ou un établissement.

Par contre, les arrérages des dettes contractées par une société autre qu'en nom collectif relèvent

---

(1) S. D. N., t. 1, p. 219.

de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, lequel est exigible bien que le créancier n'ait en France ni domicile, ni résidence.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières institué par la loi du 29 juin 1872, et l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements créé par la loi du 31 juillet 1917, n'ont pas le même champ d'application territoriale.

Cette particularité est soulignée par un jugement du Tribunal civil de la Seine en date du 16 décembre 1927 (*R. E.*, 8791) : « La loi du 29 juin 1872, dit ce jugement, n'a pas la même portée que la loi du 31 juillet 1917 qui trace des règles de taxation différentes et n'a aucunement restreint le champ d'application de la première ».

*Domicile, résidence habituelle, établissement.* — Les notions de domicile, de résidence habituelle et d'établissement sont en général entendues dans le même sens que celles, examinées au titre des valeurs étrangères non abonnées, dont les revenus sont perçus en France auprès des banquiers ou changeurs.

Nous nous référons, par suite, à ce qui a été dit à ce sujet (*V. supra*, p. 210) en faisant observer, toutefois, qu'en l'absence de définition générale du domicile, de la résidence et de l'établissement, on ne peut affirmer avec certitude que chacune de ces notions doit être comprise exactement de la même façon dans les deux cas.

Au surplus, le législateur n'a pas employé partout les mêmes termes ; en particulier, il est question de « résidence » dans le texte des articles 61 et 63

du Code, tandis que l'article 73 vise la « résidence habituelle ».

En ce qui concerne cette dernière notion, propre à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, le ministre a précisé que la condition de résidence habituelle ne se trouve remplie que s'il existe en France une installation présentant un caractère suffisant de permanence. Un contribuable effectuant un séjour, même prolongé, dans un hôtel, ne saurait, en particulier, être considéré comme ayant une résidence en France, dès l'instant que les locaux occupés n'ont pas fait l'objet d'une location, de nature à laisser présumer l'intention de l'intéressé d'y fixer sa résidence (Rép. à M. Mallarmé, dép., *J. O.* du 23 février 1934, *Déb. Ch.*, p. 666).

### § 3. — *Mode de paiement de l'impôt.*

D'après l'article 74 du Code fiscal des valeurs mobilières, « en ce qui concerne les intérêts des créances constatées par acte notarié passé en France, l'impôt est retenu lors du paiement des intérêts et versé par le débiteur des intérêts au bureau de l'Enregistrement de son domicile réel, ou au bureau du domicile élu si l'élection de domicile a été faite en l'étude d'un notaire ».

Le débiteur n'est tenu à aucun versement si le créancier n'a en France ni domicile ni résidence et n'est pas, par suite, en mesure d'être assujetti à l'impôt (Réponse à M. Chaubin-Servinière, dép., *J. O.* du 4 novembre 1933, *Déb. Ch.*, p. 3998).

L'article 75 dispose que si le débiteur a son domicile hors de France, l'impôt doit être acquitté par le créancier.

Le mode d'assiette de l'impôt applicable aux créances constatées par acte notarié passé en France est d'institution toute récente. Il a été créé par la loi du 31 mai 1933. Le régime antérieur subsiste pour tous les autres cas.

L'impôt est acquitté par apposition de timbres mobiles si le paiement des intérêts ou leur inscription au débit ou au crédit d'un compte est effectué en France.

Si le paiement des intérêts ou leur inscription au débit ou au crédit d'un compte est effectué hors de France ou si le paiement des intérêts a lieu en France sans création d'un écrit pour le constater, l'acquittement de l'impôt est effectué au vu d'une déclaration souscrite par le créancier au bureau de l'Enregistrement, dans les trois premiers mois de l'année suivante (C. V. M., art. 76).

Les conditions d'exigibilité de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements présentent quelques particularités susceptibles de provoquer des cas nombreux de doubles impositions internationales.

On impose, en particulier, les revenus des créances qui dépendent des établissements exploités en France par les entreprises étrangères, mais on ne fait pas abstraction, en ce qui concerne la taxation des entreprises françaises, des arrérages de leurs créances afférentes aux établissements qu'elles possèdent à l'étranger.

Cette anomalie, dont la disparition est à désirer, serait évitée si l'on adoptait l'un ou l'autre des deux systèmes ci-après :

1<sup>o</sup> Imposition des revenus dont bénéficient les créanciers domiciliés sur le territoire national.

2<sup>o</sup> Imposition des intérêts payés par les débiteurs domiciliés sur ce territoire.

### SECTION III. — RÉGIMES SPÉCIAUX RÉSULTANT DE DIVERS ACCORDS INTERNATIONAUX OU DE DISPOSITIONS PARTICULIÈRES.

Les conventions conclues entre la France d'une part, la Sarre, la Belgique, l'Italie et les Etats-Unis, d'autre part, s'étendent à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

De plus, une loi du 20 juillet 1932 a institué un régime spécial franco-tunisien pour l'application de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

#### 1. — *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.*

D'après l'article 6, § 2 de la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, « le Gouvernement français renonce à la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en ce qui concerne les valeurs des sociétés, compagnies, entreprises ou personnes publiques possédant la qualité de Sarrois, sous réserve, toutefois, des dispositions légales françaises en tant qu'elles atteignent les entreprises qui ont pour objet des biens situés en France ».

Il s'ensuit que les valeurs sarroises circulant en



France n'y sont pas soumises à la taxe du revenu.

Les sociétés sarroises ayant en France des biens meubles ou immeubles entrant dans leur objet sont seules susceptibles d'être assujetties à l'impôt.

## 2. — *Convention franco-belge du 16 mai 1931.*

D'après l'article 4, § 1<sup>er</sup> de la convention franco-belge du 16 mai 1931, « les revenus des fonds publics, des obligations, des prêts, des dépôts et comptes de dépôts, et de toutes autres créances sont imposables dans celui des deux Etats où se trouve le débiteur de ces revenus ».

« Si le débiteur possède dans les deux Etats des établissements stables (1) et si l'un de ces établissements, dans le cadre de son activité propre, contracte un emprunt ou reçoit un dépôt, l'impôt est perçu par celui des deux Etats sur le territoire duquel est situé cet établissement ».

L'article 5 dispose que « les revenus des actions ou des parts analogues, ceux des commandites dans les sociétés en commandite simple, ceux des parts dans les sociétés civiles et les sociétés à responsabilité limitée sont imposables dans celui des deux Etats où se trouve le siège social effectif ».

Il en est de même, suivant l'article 10, pour les rémunérations des administrateurs de sociétés par actions et des personnes qui remplissent des fonctions analogues à celles d'administrateurs.

---

(1) V. ce qu'il faut entendre par établissement stable au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, *supra*, p. 50.

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, l'article 6 prévoit que « les revenus des valeurs mobilières (fonds publics, actions ou autres titres d'associés dans les sociétés, obligations ou autres titres d'emprunt) pourront être frappés d'un impôt réel par l'Etat du domicile fiscal des bénéficiaires, suivant les modes prévus par sa législation générale. Mais, dans ce cas, cet Etat accepte de précompter sur l'impôt qu'il percevrait de ce chef, celui qui aura été payé dans l'autre Etat pour le même revenu ».

Aux termes de l'article 8, « les sociétés ayant leur domicile fiscal en Belgique, qui possèdent en France un établissement stable et qui sont soumises à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers en vertu de la loi du 29 juin 1872 et du décret du 6 décembre suivant, acquitteront cet impôt dans les conditions prévues par ces dispositions ; toutefois, le revenu taxé ne pourra excéder le montant des bénéfices réalisés en France, y compris, s'il y a lieu, les bénéfices ou avantages que la société aurait retirés indirectement de sa succursale, ou qui auraient été attribués ou accordés à des tiers soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

« Les sociétés ayant leur domicile fiscal en Belgique ne peuvent être soumises en France à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers à raison de leur participation dans une société dont le siège social effectif est en France ; mais les bénéfices distribués par la société française et passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières seront augmentés, le cas échéant, pour la percep-

tion de cet impôt, des bénéfices ou avantages que la société belge aurait indirectement retirés de sa participation, ou qui auraient été attribués ou accordés à des tiers, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit pour tout autre moyen. »

On remarquera que le § 1<sup>er</sup> de l'article 8 n'est applicable que si les sociétés belges ont un établissement stable en France.

Strictement, il s'ensuivrait que sous réserve de l'exception prévue par le § 2 de cet article, les sociétés belges n'ayant pas d'établissement stable en France, mais susceptibles d'être atteintes par l'impôt en vertu de l'article 3 du décret du 6 décembre 1872 ne pourraient bénéficier des dispositions de l'article 8, § 1.

Mais l'article 7 de la convention dispose que « les exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles sont imposables dans chacun des Etats au prorata des revenus produits par les établissements stables y situés ». Cette stipulation concerne plus spécialement la cédula des bénéfices industriels et commerciaux. Il semblerait logique d'en étendre l'application à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de décider que les sociétés belges ne sont passibles dudit impôt que si elles ont un établissement stable en France.

Toutefois, dans cette interprétation, le deuxième paragraphe de l'article 8 deviendrait inexplicable. On ne peut que s'étonner d'une telle imprécision dans le texte d'un accord conclu entre deux Etats de même langue.

### 3. — *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.*

La convention franco-italienne du 16 juin 1930 contient des dispositions analogues à celles de la convention franco-belge, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Aux termes de l'article 4, « les revenus des fonds publics, des obligations, des prêts, des dépôts et comptes de dépôts et de toutes autres créances sont imposables dans l'Etat où se trouve le débiteur de ces revenus ».

« Si le débiteur possède dans les deux Etats des établissements stables (1) et si l'un de ces établissements, dans le cadre de son activité propre, contracte un emprunt ou reçoit un dépôt, l'impôt est perçu par l'Etat sur le territoire duquel est situé cet établissement. »

D'après l'article 5, les « revenus des actions ou des parts analogues, ceux des commandites dans les sociétés en commandite simple, ceux des parts dans les sociétés civiles et les sociétés à responsabilité limitée, sont imposables dans l'Etat où se trouve le siège effectif de la société ».

Il en est de même, suivant l'article 8, pour « les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations des administrateurs des sociétés par actions ».

Par dérogation à ces dispositions, l'article 11 prévoit que chaque Etat contractant, « dans le but de maintenir l'égalité des charges fiscales, sur son territoire, ou entre ses nationaux, aura la

---

(1) Cf. *supra*, p. 105.

faculté de frapper d'un impôt réel, conformément à sa législation générale, les revenus des capitaux étrangers investis sur son territoire et les revenus des capitaux nationaux investis à l'étranger sous forme de fonds d'Etat, d'actions ou d'obligations. Mais, dans ce cas, il accepte de précompter sur les impôts qui résulteront de l'application de son tarif général ceux qui seront payés dans l'autre Etat pour le même objet ».

Le paragraphe 7 du protocole, annexé à la convention du 16 juin 1930, précise, en ce qui concerne la France, que le Gouvernement français ne percevra plus :

1<sup>o</sup> L'impôt sur le revenu des valeurs étrangères non abonnées en tant qu'il s'appliquera à des valeurs italiennes ayant supporté en Italie l'impôt au taux de 20 % ;

2<sup>o</sup> L'impôt de 16 % (1) sur les obligations italiennes abonnées qui auront supporté en Italie l'impôt de 20 %.

L'avenant du 16 novembre 1931 contient des dispositions analogues à celles de l'article 8 de la convention franco-belge du 16 mai 1930.

Comme pour les sociétés belges, et sous les mêmes réserves, le revenu servant de base à l'impôt applicable, en vertu de l'article 3 du décret du 6 décembre 1872, aux sociétés ayant leur siège social effectif en Italie et possédant un établissement stable en France, ne peut excéder le montant des bénéfices réalisés en France par lesdits établissements.

---

(1) Aujourd'hui 17 %.



Les sociétés ayant leur siège social effectif en Italie ne peuvent être soumises en France à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers à raison de leur participation dans une société dont le siège social effectif est en France.

Ces dispositions comportent les mêmes restrictions que les stipulations analogues de la convention franco-belge du 16 mai 1930. Elles appellent également les mêmes observations.

4. — *Convention franco-américaine du 27 avril 1932.*

La convention franco-américaine du 27 avril 1932 ne contient, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, que des stipulations destinées à modifier l'application aux sociétés américaines (1) du régime de taxation prévu par l'article 3 du décret du 6 décembre 1872.

D'après l'article 5 de la convention, « les sociétés américaines qui possèdent en France des établissements stables (2) ont, par dérogation à l'article 3 du décret du 6 décembre 1872, la faculté d'acquitter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur les trois quarts des bénéfices effectivement retirés de ces établissements... ».

L'article 6 dispose qu'« une société américaine ne sera pas assujettie aux prescriptions de l'article 3

---

(1) V. au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ce qu'il faut entendre par sociétés américaines (*supra*, p. 108).

(2) V. au titre des bénéfices industriels et commerciaux ce qu'il convient d'entendre par « établissement stable » (*supra*, p. 107).

du décret du 6 décembre 1872 à raison d'une participation dans la gestion ou dans le capital ou à cause de toute autre relation avec une société française ».

Mais, en pareil cas, les bénéfices que la société américaine retire indirectement de l'entreprise française par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente doivent être ajoutés aux produits imposables de l'entreprise française.

Pour bénéficier des dispositions ci-dessus, les sociétés américaines devront en faire la demande à l'Administration par une déclaration souscrite dans les 6 mois de l'entrée en vigueur de la convention.

L'article 10 prévoit en outre que les sociétés ayant fait la déclaration ci-dessus visée ne seront pas soumises à l'impôt pour la période antérieure à l'entrée en vigueur de l'accord, sans attendre l'approbation législative. Certaines sociétés se sont autorisées de cette disposition rétroactive pour ne pas verser le montant des sommes dont elles étaient redevables.

Les stipulations de la convention franco-américaine appellent des observations identiques à celles que nous avons formulées au sujet de la convention franco-belge.

Les conventions franco-belge et franco-italienne prévoient que les sociétés belges ou italiennes ne peuvent être imposées en France d'après un revenu supérieur aux bénéfices réalisés dans notre pays.

D'après la convention franco-américaine, la base de l'impôt ne peut dépasser les trois quarts des bénéfices réalisés en France.

Il est souhaitable que l'avenant promis par le Gouvernement (1) fasse disparaître cette différence injustifiée.

5. — *Relations avec la Tunisie. Loi du 20 juillet 1932 pour éviter la superposition d'impôts français et tunisiens.*

L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 20 juillet 1932 exempte de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les actions, obligations et emprunts des sociétés, compagnies, entreprises et personnes publiques tunisiennes. Les sociétés, compagnies et entreprises tunisiennes qui ont pour objet des biens meubles ou immeubles en France restent seules soumises à l'impôt.

D'après l'article 2, l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements cesse d'être perçu :

1<sup>o</sup> Sur les intérêts des créances hypothécaires gagées sur des immeubles situés en Tunisie ;

2<sup>o</sup> Sur les arrérages des rentes d'enze (2) gagées sur des immeubles situés en Tunisie.

L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers est d'institution beaucoup plus ancienne que les autres impôts sur les revenus avec lesquels il présente de profondes différences.

---

(1) V. Rapport de M. Baréty à la Chambre, séance du 22 décembre 1934, *J. O.* du 23 décembre 1934, *Déb. Ch.*, p. 3438.

(2) *Enze* : Rente foncière perpétuelle moyennant le paiement de laquelle un bien peut être aliéné. Ce contrat, particulier à la régence de Tunis, a permis aux colons européens d'acquérir des terres sans être obligés d'en déboursier le prix.

Il serait tout à fait désirable d'arriver à l'unification des principes essentiels qui servent de fondement à tous les impôts sur les revenus.

En particulier, les notions de domicile, de résidence, d'établissement devraient faire l'objet de définitions générales applicables aussi bien à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers qu'aux autres impôts sur les revenus.

## CHAPITRE VIII

### IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

L'impôt général sur le revenu, institué par la loi du 15 juillet 1914, atteint les personnes physiques pour l'ensemble de leurs revenus de toutes catégories, quel que soit le lieu d'où ils proviennent.

#### SECTION I. — INFLUENCE DE LA NATIONALITÉ.

Sous réserve du droit à diverses atténuations d'impôt pour situation et charges de famille dont les étrangers ne bénéficient que sous conditions de réciprocité et de certaines immunités diplomatiques examinées au titre des dispositions communes, la nationalité est sans influence sur l'assiette de l'impôt général sur le revenu.

C'est l'avis unanime de l'Administration (1), de la doctrine (2) et de la jurisprudence (3).

---

(1) I. du 30 mars 1918, art. 158 ; I. du 31 janvier 1928, art. 275 ; Réponses à MM. François Albert, sénateur (*J. O.* du 13 octobre 1922, *Déb. Sén.*, p. 1204), et Joseph Barthélémy, député (*J. O.* du 13 mars 1925, *Déb. Ch.*, p. 1604).

(2) Allix et Lecerclé, t. II, p. 107.

(3) C. E., 2 décembre 1921, *Rec. quest. fisc.*, 1922, p. 332. Arrêt



Il convient toutefois de faire quelques restrictions à ce sujet.

1<sup>o</sup> *Les étrangers ne sont pas soumis à l'obligation de la déclaration spéciale des avoirs à l'étranger.* — Les étrangers ne sont pas tenus de souscrire la déclaration spéciale et détaillée des avoirs à l'étranger exigée des contribuables de nationalité française par l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 (art. 124 Code général).

Cette mesure faisait partie de tout un ensemble de dispositions destinées à provoquer le rapatriement des capitaux émigrés à l'étranger. Il est donc normal que l'application n'en ait pas été étendue aux étrangers.

Les Français ne disposant que d'une résidence en France et domiciliés à l'étranger n'en doivent pas moins souscrire cette déclaration (Réponse à M. Brenier, sén., *J. O.* du 15 janvier 1926, Déb. Sén., p. 7).

Bien que non soumis à cette obligation, les étrangers sont tenus, conformément à l'article 65 de la loi du 22 mars 1924 (art. 119 Code général), de mentionner séparément, sur la déclaration générale qu'ils peuvent avoir à fournir, le montant de leurs revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger.

2<sup>o</sup> *Exemption de certaines pensions d'invalidité.* — Les pensions d'invalidité exonérées d'impôt sur les traitements et salaires par l'article 61 du Code

---

rendu pour un Espagnol reconnu passible de l'impôt général malgré la convention du 7 janvier 1862.

échappent également à l'impôt général (Code, art. 110). Nous nous référons sur ce point aux observations formulées au titre de l'impôt cédulaire, au sujet des pensions servies en vertu des lois étrangères.

L'impôt est dû par toute personne ayant une résidence habituelle en France au 1<sup>er</sup> janvier (art. 105 du Code).

Les contribuables domiciliés sur le territoire français sont imposables d'après l'ensemble de leurs revenus réels.

Ceux qui n'ont pas leur domicile dans notre pays, mais y possèdent une ou plusieurs résidences, sont taxés d'après un revenu déterminé forfaitairement.

La nationalité est sans influence sur l'exigibilité de l'impôt et sur le choix du mode de taxation à retenir.

Toutefois, les difficultés que soulèvent l'appréciation de la résidence habituelle et la distinction des deux catégories de redevables se présentent le plus souvent au sujet de l'imposition des étrangers.

Il paraît dès lors indispensable d'étudier dans le détail ces deux points.

## SECTION II. — CONDITIONS D'ASSUJETTISSEMENT A L'IMPÔT. — RÉSIDENCE HABITUELLE.

### 1. — *Généralités.*

L'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 considérait

comme ayant en France une résidence habituelle les personnes y possédant « une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires », lorsque, dans ce dernier cas, la location était « conclue soit par convention unique, soit par conventions successives pour une période continue d'au moins une année ».

Ces dispositions ne permettaient que difficilement d'assujettir à l'impôt les personnes — les étrangers surtout — habitant principalement en France, mais vivant en meublé ou à l'hôtel.

Il leur suffisait, en effet, de faire tous les ans, à époque fixe, un séjour d'une certaine durée à l'étranger et de ne conserver pendant ce temps aucune résidence en France, pour échapper à l'impôt.

Aussi le Parlement fut-il amené à compléter en 1926 les dispositions ci-dessus par un nouvel alinéa (1) aux termes duquel « sont également considérés comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui, sans y disposer d'une habitation dans les conditions définies » à l'article 6 ci-dessus, « ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal ».

Le texte voté tout d'abord (art. 7 de la loi du 4 avril 1926) comprenait deux paragraphes.

Aux termes du premier, devaient « être considérées comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui, sans y disposer d'une

---

(1) Article 7 de la loi du 4 avril 1926 remplacé par l'article 6 de la loi du 29 avril 1926.

habitation dans les conditions définies par l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, avaient néanmoins, en France, le lieu de leur séjour principal, *soit qu'elles vivent à l'hôtel ou en pension de famille, soit qu'elles habitent en meublé* ».

Le second paragraphe disposait : « En garantie du paiement des impôts dont elle peut être redevable, toute personne vivant à l'hôtel, en pension de famille ou en meublé et occupant un logement d'un prix supérieur à 1.000 francs par mois, ainsi que toute personne locataire d'un bureau meublé, est tenue de verser au Trésor à la fin de chaque mois, sous la responsabilité du loueur du logement ou du bureau et par son entremise une somme égale à 25 % du prix de la location ».

Les dispositions du § 2, très difficilement applicables, en pratique, soulevèrent, dans les milieux hôteliers, de vives protestations qui amenèrent l'abrogation de l'article 7 de la loi du 4 avril 1926 et son remplacement, dans le courant du même mois, par un nouveau texte (art. 6 de la loi du 29 avril 1926) qui laisse seulement subsister la garantie du paiement de l'impôt dû par les locataires de bureaux meublés (cf. *infra* p. 324), mais l'article 6 de la loi du 29 avril 1926 n'a pas reproduit le dernier membre de phrase du § 1 de l'article 7 de la loi du 4 avril 1926 « ... soit qu'elles vivent à l'hôtel ou en pension de famille, soit qu'elles habitent en meublé ».

Faut-il en déduire que le législateur a entendu faire quelques restrictions pour l'assujettissement à l'impôt général sur le revenu des personnes vivant

en meublé, en pension de famille ou à l'hôtel ?

L'opinion commune est au contraire que les deux textes doivent s'interpréter dans le même sens quant au principe de l'assujettissement à l'impôt (MM. Allix et Lecerclé, *Complément*, p. 67).

Le dernier membre de phrase du § 1<sup>er</sup> de l'article 70 a été supprimé, tout simplement parce qu'il était superflu et peut-être aussi par raison d'équilibre de rédaction, étant donné le nouveau libellé du § 2.

## 2. — *Que doit-on entendre par résidence habituelle ?*

Les dispositions actuellement en vigueur au sujet de la condition de résidence habituelle se trouvent réunies dans l'article 105 du Code général ainsi conçu :

« L'impôt général sur le revenu est dû au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année par toutes les personnes ayant en France une résidence habituelle.

« Sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle :

« 1<sup>o</sup> Les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives pour une période continue d'au moins une année .

« 2<sup>o</sup> Les personnes qui, sans disposer en France d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal. »



La définition donnée par l'article 105 paraît très satisfaisante.

On ne peut que souhaiter voir notre législation fiscale s'enrichir de définitions générales aussi précises et complètes que celle-ci.

On remarquera, d'abord, que la résidence habituelle prévue par la loi ne correspond pas au domicile défini par le Code civil.

Sans doute, la plupart du temps, la résidence habituelle et le domicile civil se trouveront confondus en un même lieu, mais il n'en sera pas toujours ainsi.

En particulier, bien que le cas ne semble pas devoir se présenter pour des étrangers, le domicile légal, prévu par l'article 107 du Code civil, ne peut légitimer l'imposition s'il n'est accompagné de résidence effective (*contra* Bocquet, éd. 1933, 5<sup>e</sup> vol., p. 16 et s.).

Cependant, le Conseil d'Etat a reconnu passibles de l'impôt général les officiers de marine embarqués sur les navires de guerre, même s'ils n'ont pas conservé d'habitation à terre (arrêt du 13 janvier 1928, *R. O.*, 5223).

La même solution devrait logiquement être adoptée pour le personnel de la marine marchande embarqué sur des navires français.

a) *Date à retenir pour l'appréciation de la résidence habituelle.* — En principe, c'est d'après la situation au 1<sup>er</sup> janvier que doit être réglée l'imposition.

Les étrangers qui viennent s'installer en France le 1<sup>er</sup> janvier peuvent être légitimement soumis à

l'impôt. Ceux qui s'en vont le 31 décembre échappent, par contre, à toute taxation.

Cette situation semble critiquable. L'article 134 du Code général prévoit l'imposition des revenus de l'année du décès. Il conviendrait d'étendre ces dispositions au cas de départ à l'étranger en cours d'année, et d'instituer un système d'imposition immédiate, analogue à celui qui existe en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il importe peu que le contribuable réside accidentellement à l'étranger au 1<sup>er</sup> janvier (1) ou que par suite de circonstances fortuites — réparations locatives, par exemple — il n'occupe pas son logement et vive à l'hôtel à cette date (2).

Il en serait de même si, par suite de réparations, l'entrée en jouissance, fixée au 15 décembre, d'après le bail, ne pouvait avoir lieu, en fait, qu'au 15 janvier suivant (Réponse à M. Pomaret, dép., *J. O.* du 16 septembre 1930, *Déb. Ch.*, p. 3197).

Ce dernier point de vue est cependant contestable ; on a soutenu en sens contraire (3) que l'on devait retenir la date d'entrée en jouissance effective.

En particulier, un étranger passant, suivant l'usage en vigueur dans la région parisienne, un bail à partir du 1<sup>er</sup> janvier avec entrée en jouis-

---

(1) C. E., 12 juin 1931, *Dupont*, 1931, p. 536.

(2) C. E., 3 juillet 1931, *R. O.*, 5655 ; dans le même sens, arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 1933, *D. H.* 1934, p. 22.

(3) Allix et Lecerclé, t. 2, p. 106.

sance effective au 15 janvier seulement, ne devrait pas être soumis à l'impôt au titre de l'année de son installation.

On remarquera que le Conseil d'Etat avait jugé en sens contraire en matière de contribution mobilière (Arrêts des 24 mars 1891 et 29 mars 1901).

Etant donné la concordance voulue par le législateur entre la contribution mobilière et l'impôt général (1), il nous semble que l'impôt peut être exigé en pareil cas.

b) *Disposition d'une habitation en France à titre de propriétaire ou d'usufruitier.* — Le droit de propriété ou d'usufruit ne suffit pas à légitimer l'imposition s'il n'est accompagné de jouissance personnelle.

Il faut donc qu'il y ait une habitation, c'est-à-dire un logement habitable à la disposition du propriétaire (Réponses à MM. François Albert, sén., *J. O.* du 13 octobre 1922, et Taittinger, dép., *J. O.* du 6 novembre 1925 ; Sol. Dupont, 1927, p. 409). Mais il n'est pas nécessaire que le logement soit occupé en permanence par le propriétaire.

Serait impossible, en particulier, un contribuable domicilié à l'étranger qui achèterait en France, à son nom, une propriété dont il donnerait la jouissance à ses parents et où il ne viendrait que périodiquement en vacances (Rép. à M. René Fayssat,

---

(1) Déclaration de M. Joseph Caillaux, ministre des Finances, à la Chambre (*J. O.* du 27 janvier 1909, Déb. Ch., p. 136. Cf. *infra* : Contribution mobilière, p. 292.

dép., *J. O.* du 21 juin 1933, Déb. Ch., p. 2967. — Dans le même sens C. E., 12 juin 1931, *Dupont*, 1931, p. 536).

Peu importe, au surplus, que l'habitation soit louée à des tiers au moment où le propriétaire ne l'utilise pas personnellement (1) ou que cette habitation ait été mise en vente avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition (C. E., 3 novembre 1922, *Dupont*, 1923, p. 117 et 20 mai 1931, R. O., n° 5632).

Il faut, cependant, que le logement soit principalement affecté à l'usage privé du contribuable. Tel ne serait pas le cas si l'habitation était destinée à une utilisation commerciale (location en meublé) (Conseil de préfecture de la Seine, 21 mars 1928, *Gaz. Pal.*, 1928, p. 263).

Il ressort enfin d'une réponse du ministre à M. le Comte d'Alsace, sénateur, qu'un immeuble indivis à la disposition de tous les co-propriétaires constitue, à l'égard de chacun d'eux, une résidence susceptible de légitimer l'imposition (*J. O.* du 14 novembre 1923, Déb. Sén., p. 1641).

Il n'est donc pas indispensable d'avoir la jouissance privative d'un logement en France pour être passible de l'impôt général. La disposition d'une habitation indivisément avec d'autres personnes peut entraîner l'exigibilité de l'impôt.

Enfin, il ne paraît pas nécessaire que la qualité de propriétaire ou d'usufruitier remonte à une

---

(1) C. E., 10 février 1928 (R. O., 5176) ; 23 novembre 1928 (*Dupont*, 1929, p. 106).

époque éloignée. Il suffit qu'elle existe au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition.

c) *Disposition d'une habitation à titre de locataire.* — C'est le cas général, auquel nous rattacherons l'étude des diverses particularités que peut présenter l'occupation d'une habitation en France.

Aux termes de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général, art. 105, § 1<sup>er</sup>), la condition de résidence habituelle se trouve remplie si la « location est conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives pour une période continue d'au moins une année ».

Il n'est pas nécessaire que la location ait couru pendant plus d'un an au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition. Il suffit que même non conclue pour une année, elle se prolonge pendant le même temps par renouvellement ou tacite reconduction (C. E., 10 juin 1932. In Lefèbvre, S.1.26).

Il résulte d'un arrêt du Conseil d'Etat du 26 mai 1933 (*Dupont*, 1933, p. 575), relatif à une imposition établie sous le régime antérieur aux lois d'avril 1926, qu'un contribuable ayant loué une villa par un bail conclu pour 3, 6 ou 9 ans ne lui assurant la jouissance de cet immeuble que pendant neuf mois par an, ne peut être considéré comme ayant une résidence en France en tant que locataire d'une habitation « pour une période continue de plus d'une année ».

Il conviendrait aujourd'hui d'examiner si, en pareil cas, le contribuable en cause ne devrait pas être considéré comme ayant en France le lieu de son séjour principal.



Il est sans importance, au regard de la loi, que le locataire habite en garni ou dans ses meubles (Rép. à M. Rognon, dép., *J. O.* du 15 mars 1921, Déb. Ch., p. 15).

Mais l'occupation d'une chambre d'hôtel à la journée ne suffisait pas à légitimer l'imposition, antérieurement aux lois d'avril 1926.

On ne peut, en outre, considérer comme disposant d'une résidence en France le contribuable dont les meubles sont remisés dans un local servant uniquement de garde-meubles (C. E., 17 mars 1933, *Gaz. Pal.*, 16 mai 1933).

Le Conseil d'Etat a également jugé non imposable un ingénieur attaché à une société étrangère, exécutant des travaux dans notre pays, qui a conservé son domicile à l'étranger, mais qui loge, lorsque les besoins de son service l'exigent, dans une pièce sommairement meublée dont il dispose dans l'immeuble où sont installés les bureaux de la société (C. E., 4 avril 1930, *Dupont*, 1930, p. 589).

Est-il indispensable que l'habitation en France soit effectivement occupée ?

La question est controversée.

L'Administration a souvent déclaré passibles de l'impôt général sur le revenu des officiers ou fonctionnaires séjournant aux colonies ou à l'étranger et disposant en France d'une habitation inoccupée en fait (Rép. à MM. de Rodez-Bénavent, dép., *J. O.* du 9 janvier 1924, Déb. Ch., p. 6 ; Georges Ancel, dép., *J. O.* du 5 août 1925 ; Brenier, sén.,

*J. O.* du 15 janvier 1926 ; Ernest Outrey, dép., *J. O.* du 24 décembre 1927, Déb. Ch., p. 4104, etc., etc. — Voir également Sol. Dupont, 1927, p. 181 et 409 et 1928, p. 91).

Mais, par un arrêt du 18 mai 1928 (*Lebon*, p. 648), le Conseil d'Etat a jugé que l'impôt n'était pas exigible si, par suite de l'état de guerre, le contribuable était dans l'impossibilité absolue d'utiliser effectivement son habitation en France.

Etant donné les conditions tout à fait spéciales de l'affaire, cette décision n'est pas, en général, considérée comme fixant la jurisprudence sur ce point. Il semble cependant que l'impôt ne devrait pas être exigé s'il existait une impossibilité absolue d'occuper l'habitation.

L'imposition des personnes qui n'utilisent pas elles-mêmes ou ne font pas occuper par les membres de leur famille l'habitation dont elles ont la faculté de disposer dans notre pays paraît peu justifiée. Le moins qu'on puisse faire, c'est de ne pas soumettre à l'impôt les personnes qui, par suite de circonstances particulières (emprisonnement, expulsion, etc.), sont dans l'impossibilité absolue de jouir de leur résidence en France.

Mais l'impôt est exigible sans contestation si l'habitation française est occupée par la famille du contribuable bien qu'il soit dans l'impossibilité d'y séjourner lui-même.

Le ministre a ainsi déclaré passible de l'impôt un commerçant colonial disposant d'une résidence en France où sa femme vient en villégiature (Réponse à M. Henry Fougère, dép., *J. O.* du

17 juillet 1931, Déb. Ch., p. 3714. Dans le même sens Rép. à M. Henri Michel, dép., *J. O.* du 27 mai 1926, Déb. Ch., p. 2223).

Par un arrêt du 23 décembre 1927 (1), le Conseil d'Etat a, d'autre part, maintenu l'imposition d'un contribuable disposant en France d'une habitation dont il ne profitait pas lui-même, mais qui était affectée à l'usage des membres de sa famille. La Haute Assemblée s'est basée, en l'espèce, sur le fait que l'habitation en France était occupée par des membres de la famille du contribuable non susceptibles de faire l'objet d'impositions distinctes de la sienne.

Continuant dans cette voie, le Conseil d'Etat a décidé, le 8 mars 1929 (1), qu'un étranger expulsé de France antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier n'en reste pas moins imposable s'il a disposé sur notre territoire d'une habitation au profit de sa femme non susceptible de faire l'objet d'une taxation distincte à l'impôt général sur le revenu. L'imposition est à plus forte raison exigible, si l'arrêté d'expulsion n'a jamais été exécuté (C. E., 17 novembre 1933, *R. O.*, 16, B. 2).

M. Trottabas voit dans les arrêts précités des 23 décembre 1927 et 8 mars 1929 une application particulièrement intéressante du principe de l'imposition par foyer, découlant de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 (art. 106 Code général).

Il résulte de ces décisions que la condition de

---

(1) D. P. 1930.3.65. V. la très intéressante note de M. Trottabas sous ces arrêts.

résidence habituelle légitimant l'imposition peut se trouver réalisée, aussi bien à l'égard du contribuable lui-même que des membres de sa famille pour lesquels il est imposable.

3. — *Personnes ne disposant pas en France d'une résidence habituelle, au sens de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, et qui ont néanmoins, dans notre pays, le lieu de leur séjour principal.*

L'article 7 de la loi du 4 avril 1926, modifié par l'article 6 de la loi du 29 avril 1926, permet d'assujettir à l'impôt général sur le revenu les étrangers ne disposant pas en France d'une résidence habituelle au sens de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, mais qui ont néanmoins le lieu de leur séjour principal dans notre pays.

Sous le régime de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, on se demandait si les étrangers séjournant en France de façon continue, à l'hôtel, en meublé ou chez des amis, pouvaient être soumis à l'impôt, bien qu'ils ne disposent pas d'une résidence habituelle au sens de la loi.

L'Administration estimait que la condition de résidence habituelle se trouvait remplie « par tous les contribuables ayant fixé leur domicile réel en France » (Instruction du 30 mars 1918, art. 157). On en concluait (1) que les contribuables habitant la France de façon continue, mais sans y disposer d'une résidence propre, pouvaient être légitimement soumis à l'impôt.

---

(1) Allix et Lecerclé, t. 2, p. 107 et s.

Le Conseil d'Etat avait lui-même sanctionné la régularité de l'imposition établie au nom d'un contribuable logé gratuitement par diverses personnes (Arrêt du 18 novembre 1932, *R. I.*, n° 3868).

La loi du 29 avril 1926 a enlevé toute incertitude à cet égard en précisant que l'on devrait considérer comme ayant une résidence habituelle en France les personnes y possédant le lieu de leur séjour principal.

Peuvent, dès lors, être soumises à l'impôt général sur le revenu les personnes séjournant principalement en France, c'est-à-dire celles qui habitent notre pays, en principe plus de 6 mois chaque année, en une ou plusieurs fois.

Peu importe que les contribuables en cause vivent à l'hôtel, en pension de famille ou en meublé.

Peu importe également qu'ils soient accidentellement à l'étranger au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition (I. du 31 janvier 1928, art. 274).

Il semble que l'on devrait considérer comme ayant en France le lieu de son séjour principal un contribuable sans domicile fixe, un représentant de commerce, d'une entreprise française, par exemple, voyageant dans divers pays étrangers, séjournant en France moins de 6 mois, mais y revenant périodiquement.

L'intéressé possède en France, auprès de l'entreprise qu'il représente, un point d'attache permanent pouvant justifier son imposition (En sens contraire, Rép. à M. Jean Taurines, dép., *J. O.* du 16 septembre 1930, *Déb. Ch.*, p. 3201).

L'appréciation du « séjour principal » est une



question de fait qui dépend des circonstances particulières de chaque affaire.

Le Conseil d'Etat a reconnu, notamment, passible de l'impôt général, au titre de 1927, comme ayant en France le lieu de son séjour principal, un contribuable n'ayant habité dans notre pays que du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mai 1926, date à laquelle il avait quitté le territoire français pour n'y revenir que le 1<sup>er</sup> décembre suivant.

Les touristes étrangers séjournant temporairement en France ne peuvent, par contre, être soumis à l'impôt à moins qu'ils ne disposent d'une habitation permanente dans notre pays.

Il en est de même d'un administrateur de société française venant habiter 3 mois consécutifs en France, chez des amis (Réponse à M. Grinda, dép., *J. O.* du 20 janvier 1926, *Déb. Ch.*, p. 93).

En fait, les personnes que l'article 6 de la loi du 29 avril 1926 ajoute à la liste des redevables échapperont très facilement à l'impôt.

Il s'agit surtout d'étrangers sans installation fixe qu'il sera très difficile de suivre dans leurs déplacements et à l'égard desquels le recouvrement de l'impôt sera particulièrement ardu.

Aussi MM. Allix et Lecerclé (1) estiment que « le législateur commet une erreur quand il prétend adapter les règles des impôts sur les revenus aux personnes sans installation fixe. Il est bien évident que les contribuables en question doivent supporter leur part des charges fiscales d'un pays qui

---

(1) *T.* 2, p. 66 et s.

leur ouvre la plus large hospitalité, mais on devrait chercher à les atteindre par une taxe globale simple et forfaitaire qui se rapprocherait des taxes de séjour existantes et qui pourrait, semble-t-il, être perçue sans sérieux inconvénient sous la garantie et par l'entremise du bailleur ».

### SECTION III. — DISTINCTION DES DEUX CATÉGORIES DE REDEVABLES : DOMICILIÉS ET RÉSIDANTS.

Si l'étranger est redevable de l'impôt général, soit parce qu'il dispose d'une habitation en France, soit parce qu'il y possède le lieu de son séjour principal, la question se pose de savoir d'après quelles bases l'impôt doit être calculé.

L'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (art. 114 du Code général) fait une distinction primordiale entre les personnes « ayant leur domicile réel » (1) en France et celles n'y possédant qu'une ou plusieurs résidences.

Les premières sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus réels. On a voulu taxer les deuxièmes d'après les sommes qu'elles dépensent dans notre pays, arbitrées forfaitairement à cinq fois la valeur locative de leurs résidences en France.

#### 1. — *Domicile.*

Et tout d'abord que faut-il entendre par « domicile » ?

---

(1) La loi du 15 juillet 1914 disait « ... domiciliés ».

Le domicile, au sens de la loi du 15 juillet 1914, est un domicile de fait qui ne correspond pas au domicile légal défini par le Code civil.

Nous avons vu au titre des notions générales qu'en principe on reconnaît, aujourd'hui, aux étrangers les mêmes droits qu'aux Français en ce qui concerne le domicile civil (*supra*, p. 31).

Mais lors du vote de la loi du 15 juillet 1914 les étrangers étaient encore soumis au régime de l'admission à domicile aboli par la loi du 10 août 1927. Ils ne pouvaient avoir un domicile de droit en France que s'ils y avaient été autorisés par décret.

En pratique de nombreux étrangers habitaient en France où ils possédaient un véritable domicile de fait sans avoir été régulièrement admis à domicile.

Si l'on avait considéré que l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 visait le domicile légal défini par le Code civil, les étrangers en question n'auraient pu être soumis à l'impôt que d'après le système forfaitaire. Ils auraient ainsi bénéficié, en général, d'un régime de faveur injustifié.

Le ministre avait précisé, à l'époque, que le domicile prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 s'entendait du domicile de fait, c'est-à-dire de la principale résidence, et que devaient être considérés comme domiciliés au sens de la loi les étrangers admis ou non à domicile s'ils avaient réellement leur domicile de fait en France (Rép. à MM. Joseph Barthélémy, dép., *J. O.* du 13 mars 1925, Déb. Ch., p. 1604, et Chabrun, dép., *J. O.* du 17 juillet 1926, Déb. Ch., p. 2655).

L'instruction du 31 mars 1918 prévoyait d'ailleurs (art. 176) que les étrangers ayant en France de façon évidente le siège de leurs intérêts et de leurs affaires, y résidant de façon permanente, devraient être soumis à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus (V. également dans ce sens I. du 31 janvier 1928, art. 315, renvoi 1).

Cette thèse était critiquée par divers auteurs (1) estimant que la loi du 15 juillet 1914 visait le domicile de droit défini par le Code civil et que les étrangers non admis à domicile ne pouvaient, en aucun cas, être imposés sur l'ensemble de leurs revenus réels.

Par un arrêté du 4 février 1928 (2), le Conseil de préfecture de la Seine, adoptant cette manière de voir, avait jugé que le domicile, au sens de la loi du 15 juillet 1914, était déterminé, non d'après des circonstances de fait, mais d'après une situation de droit ne pouvant être définie que par les règles du Code civil.

Toutefois, le Conseil de préfecture n'avait pas renvoyé l'affaire devant les tribunaux judiciaires. Ayant constaté lui-même qu'il n'y avait pas admission à domicile, il en avait conclu qu'il n'existait pas « de domicile » en France au sens de la loi du 15 juillet 1914.

Le Conseil d'Etat s'était prononcé dans ce sens par un arrêt du 23 janvier 1931 (3). « L'assiette de

---

(1) En particulier... *Jurisclassseurs*, 127.1.17.

(2) *Journal du droit international*, 1929, p. 384.

(3) D. P. 1932.3.457. — Dans le même sens, arrêts des 10 janvier 1930 et 12 février 1932, *R. I.*, 3709.

l'impôt général sur le revenu, dit cet arrêt, peut soulever une question préjudicielle de domicile qu'il n'appartient pas aux tribunaux administratifs de trancher ».

Il s'agissait, en l'espèce, d'un étranger qui, par suite de sa non admission à domicile en France, demandait le bénéfice de l'imposition forfaitaire pour une année antérieure à 1928.

A première vue, cette décision laisserait supposer que le domicile des étrangers, au sens de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, n'était autre que le domicile de droit.

Il convient cependant de ne pas accorder à cette jurisprudence une portée trop générale. Comme le fait remarquer M. Trottabas dans sa très intéressante note sous l'arrêt en question (1), le Conseil d'Etat avait déjà jugé qu'un étranger résidant en France d'une manière permanente depuis plusieurs années, y ayant le siège de ses intérêts et de ses affaires, doit être regardé comme possédant un domicile de fait en France et qu'il est dès lors taxable non d'après le mode forfaitaire, mais d'après l'ensemble de ses revenus réels (Arrêt du 22 juin 1928, *R. O.*, 5214).

« Depuis la suppression de l'admission à domicile par la loi du 10 août 1927, le domicile des étrangers n'est plus soumis à un statut particulier. Comme celui des Français, il ne peut plus se déterminer que par des considérations de pur fait dont l'appréciation ne met en cause aucun élément civil, et il

---

(1) D. P. 1932.359.



ne semble plus dès lors que la question préjudicielle s'impose. »

C'est en ce sens que se prononce la jurisprudence la plus récente. Par un arrêt du 12 janvier 1933 (*R. O.*, n° 5948) rendu par la section spéciale du contentieux statuant en séance plénière, le Conseil d'Etat a ainsi jugé que le domicile dont il y a lieu de tenir compte pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu est un domicile de fait (Dans le même sens, arrêts des 12 avril 1933, in *Lefèbvre*, n° 605 ; 17 novembre 1933, *R. O.*, 16, B. 2 ; 22 décembre 1934, req. n° 40.559).

On remarquera en outre que le décret de codification du 20 juillet 1934 a substitué aux termes de « non *domiciliés* en France », employés par la loi du 15 juillet 1914, ceux de « *n'ayant pas leur domicile réel en France* » (Cf. *Circ.*, 2080, p. 196).

Toute équivoque est donc aujourd'hui impossible et, tant pour les étrangers que pour les Français, le domicile à considérer est un domicile de fait, dont l'appréciation incombe aux tribunaux administratifs qui statuent d'après les circonstances propres à chaque affaire. Il nous semble donc intéressant de rappeler brièvement quelques solutions récentes résultant de décisions de jurisprudence et de réponses ministérielles.

## 2. — *Contribuables ayant leur domicile réel en France et passibles de l'impôt général sur l'ensemble de leurs revenus.*

Ont été considérés comme ayant en France un domicile réel :

Un contribuable résidant en France d'une manière permanente, même depuis moins d'un an au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition, si le siège de ses intérêts et de ses affaires se trouve dans notre pays (C. E., 8 novembre 1929, D. H., 1930, p. 44) ;

Un étranger naturalisé, venu s'installer en France où il vit habituellement, bien qu'il ait effectué plusieurs voyages à l'étranger (Conseil de préfecture de la Seine, 4 février 1929, D. H., 1930, p. 35) ;

Un étranger ayant toujours vécu dans notre pays sauf pendant qu'il faisait ses études, et qui a en France le centre de ses intérêts et de ses affaires (C. E., 11 juillet 1930, *Dupont*, 1931, p. 29) ;

Un étranger résidant en France depuis plusieurs années qui a souscrit dans le délai légal une déclaration de ses profits de l'année précédente (C. E., 12 janvier 1933, D. H., 1933, p. 151) ;

Un étranger résidant en France depuis plusieurs années, qui n'est revenu à l'étranger qu'à deux reprises et pour des périodes de courte durée (C. E., 12 avril 1933) ;

Un étranger ayant en France, au 1<sup>er</sup> janvier, sa résidence habituelle ainsi que le centre de ses intérêts, bien qu'il ait fait l'objet d'un arrêté d'expulsion, si cet arrêté n'a pas été exécuté (C. E., 17 novembre 1933, *R. O.*, 16, B. 2) ;

Un contribuable résidant en France depuis 1919 dans une maison dont il est propriétaire et où il

vit avec ses enfants (Impositions, titre 1931 et 1932) (C. E., 22 décembre 1934, req., n° 40.559) ;

Un contribuable précédemment domicilié à l'étranger venu s'installer à titre permanent dans une résidence dont il disposait en France (Rép. à M. Maurice Petsche, dép., *J. O.* du 18 février 1927, *Déb. Ch.*, p. 443) ;

Les contribuables étrangers exploitant un commerce en France où ils vivent habituellement (Rép. à M. Morand, sén., *J. O.* du 4 novembre 1927, *Déb. Sén.*, p. 1054) ;

Un étranger ayant établi son domicile en France bien qu'il soit fonctionnaire d'un gouvernement étranger (Rép. à M. Catalan, dép., *J. O.* du 8 août 1933, *Déb. Ch.*, p. 3720) ;

Un étranger ayant exercé un commerce dans notre pays où il est administrateur de plusieurs sociétés et où il réside la plus grande partie de l'année, bien qu'il ait conservé son domicile légal et politique dans son pays d'origine (Sol. Maguéro, p. 967, n° 148).

3. — *Contribuables n'ayant en France qu'une ou plusieurs résidences, passibles de l'impôt général d'après le mode forfaitaire.*

Nous avons défini (*supra*, p. 238 et s.) la condition de résidence habituelle à laquelle est subordonnée l'exigibilité de l'impôt général.

Nous venons de voir les divers cas dans lesquels les étrangers peuvent être considérés comme ayant

leur domicile réel en France, et redevables de l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus.

Si la condition de résidence habituelle se trouve remplie à l'égard d'un étranger ne pouvant être regardé comme domicilié en France, l'intéressé sera redevable de l'impôt suivant le mode forfaitaire.

Tel sera le cas, en particulier, des étrangers ne disposant que d'une résidence secondaire en France et dont le domicile ou le centre d'affaires se trouve à l'étranger.

De très nombreuses réponses ministérielles, qu'il ne paraît pas utile d'énumérer, ont paru au *Journal officiel* sur ce point, notamment au sujet de l'imposition des officiers ou fonctionnaires coloniaux ayant conservé une résidence en France.

#### 4. — *Personnes ayant en France le lieu de leur séjour principal.*

On peut se demander si les personnes ayant en France le lieu de leur séjour principal, passibles de l'impôt en vertu de l'article 6 de la loi du 29 avril 1926, doivent être considérées comme domiciliées en France et imposées sur l'ensemble de leurs revenus réels.

D'après la doctrine administrative : « Le fait d'avoir en France le lieu de leur séjour principal doit faire considérer les personnes visées comme y possédant leur domicile de fait. Il en résulte que ces personnes devront être soumises à l'impôt général suivant les règles applicables à tous les contribuables domiciliés en France, c'est-à-dire

d'après l'ensemble de leurs revenus sans distinction d'origine » (Circ. 1472, p. 41).

MM. Allix et Lecerclé, se basant sur les difficultés qui existent pour connaître le revenu réel des intéressés, estiment au contraire que l'on devrait recourir à la taxation forfaitaire en ce qui les concerne (*Supplément*, p. 66 et s.).

On observera toutefois que les contribuables de cette catégorie n'ont souvent aucune résidence propre et qu'il sera difficile de déterminer la valeur locative servant de base à l'imposition forfaitaire.

A la vérité, les personnes visées par l'article 6 de la loi du 29 avril 1926 seront très difficilement atteintes par le fisc, et ce texte ne semble pas devoir comporter dans la pratique une application bien généralisée.

5. — *Examen comparatif des conditions d'exigibilité de la cédule des traitements et salaires et de l'impôt général.*

Dans sa note précitée sous l'arrêt du 23 janvier 1931, M. Trottabas conclut que « toutes les fois que le contribuable sera passible de l'impôt sur les salaires, il sera susceptible d'être cotisé à l'impôt général sur l'ensemble de ses revenus réels ».

« Réciproquement, si un contribuable est cotisé à l'impôt général sur la totalité de ses revenus parmi lesquels se trouvent des salaires, il y aura lieu de l'assujettir à la cédule des traitements et salaires. »

Ainsi que nous l'avons déjà indiqué (*supra*, p. 151), il n'est pas impossible que l'impôt cédulaire soit en



fait exigé dans certains cas où l'impôt général est établi suivant le mode forfaitaire.

Avant l'institution du système de retenue à la source, de l'impôt sur les traitements et salaires, par le décret du 20 juillet 1934, la taxation forfaitaire à l'impôt général devait, au contraire, à notre avis, exclure toute imposition à la cédule (Cf. *supra*, p. 151).

#### SECTION IV, — BASES D'IMPOSITION,

##### TITRE PREMIER. — *Imposition des étrangers ayant leur domicile réel en France.*

###### 1. — *Imposition des revenus de source étrangère.*

« Les étrangers domiciliés en France, bénéficiant intégralement pour leur personne et leurs biens de la protection de nos lois et des avantages de notre organisation sociale doivent, évidemment, supporter l'impôt à raison de tous leurs revenus, même de ceux qu'ils tirent de l'étranger, c'est là une règle constamment appliquée dans tous les pays civilisés » (Rapport de M. René Renoult, Doc. parl. Ch., 1907, n° 1053, p. 513).

L'imposition en France des revenus d'origine étrangère résulte implicitement des articles 106, 109 et 119 du Code général. Les articles 106 et 109 ne font aucune restriction en ce qui concerne les revenus provenant de l'étranger. L'article 119 (dernier alinéa) en prescrit spécialement la déclaration. D'autre part, c'est à titre tout à fait excep-

tionnel que l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (art. 114 du Code général) prévoit l'imposition des résidants d'après les seuls revenus d'origine française.

Le principe de l'imposition des revenus de source étrangère a été très souvent affirmé :

En matière de salaires et autres rétributions analogues, on citera par exemple les arrêts du Conseil d'Etat des 12 décembre 1924, *Dupont*, 1925, p. 110 ; 22 mai 1925, *Dupont*, 1925, p. 630 ; 5 juillet 1929, *Dupont*, 1930, p. 101, et les réponses du ministre à MM. Brager de La Ville-Moysan, sén., *J. O.* du 11 mars 1931, *Déb. Sén.*, p. 275, et Catalan, dép., *J. O.* du 8 août 1933, *Déb. Ch.*, p. 3720 ;

En matière de bénéfices industriels et commerciaux (arrêt du 13 novembre 1931, *R. O.*, 5702).

Il en est de même des bénéfices des professions non commerciales exercées à l'étranger, ainsi que des revenus des exploitations agricoles situées hors des frontières.

Enfin les revenus des valeurs mobilières conservées à l'étranger doivent également entrer dans le revenu soumis à l'impôt.

Sous réserve de l'application des conventions internationales (Cf. *infra*, p. 286 et s.), il importe peu que les revenus provenant de l'étranger soient imposés dans le pays de production (Réponses à M. Camboulives, dép., *J. O.* du 19 juillet 1934, *Déb. Ch.*, p. 2115).

Le législateur ne s'est pas préoccupé, en effet, d'éviter les doubles impositions.

2. — *Particularités que présente l'imposition des étrangers ayant leur domicile réel en France.*

En règle générale, la faculté d'option donnée dans certains cas aux contribuables, entre le produit réel et le revenu taxé à la cédula, n'est pas susceptible de jouer lorsqu'il s'agit de biens situés à l'étranger. Ainsi les propriétaires d'immeubles situés à l'étranger doivent déclarer le revenu effectif qu'ils en ont tiré au cours de l'année précédant celle de l'imposition (Conseil d'Etat, 29 novembre 1929, *R. O.*, n° 5395. — Réponses à MM. Morand, sén., *J. O.* du 4 novembre 1927, *Déb. Sén.*, p. 1054, et Mazerand, dép., *J. O.* du 16 mars 1929, *Déb. Ch.*, p. 1080).

Il en est de même pour les bénéfices des exploitations agricoles situées à l'étranger.

Les revenus perçus en monnaie étrangère doivent être convertis en monnaie française d'après le cours du change à la date de leur échéance. Toutefois, il y a lieu d'admettre, en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux dont la réalisation est constatée à la clôture de l'exercice, que la conversion doit être effectuée d'après le cours des changes à cette date (Sol. Maguéro, 2<sup>e</sup> éd., *Impôt général*, 79).

*Imposition du chef de famille.* — D'après l'article 106 du Code général (art. 8 de la loi du 15 juillet 1914), « chaque chef de famille est imposable, tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui.

« Toutefois, le contribuable peut réclamer des impositions distinctes :

« 1<sup>o</sup> Pour sa femme lorsqu'elle est séparée de biens et ne vit pas avec lui ;

« 2<sup>o</sup> Pour ses enfants ou autres membres de la famille, sauf son conjoint, lorsqu'ils tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille. »

Il en résulte qu'un contribuable domicilié en France doit ajouter à ses revenus personnels ceux de sa femme, même si celle-ci n'est ni domiciliée ni résidente en France, à moins que les époux ne soient séparés de biens (1).

En ce qui concerne les autres membres de la famille, le texte légal ne prévoit la totalisation des revenus que si les intéressés habitent avec le chef de famille.

Cette condition exclut en pratique de la totalisation les revenus des membres de la famille domiciliés ou résidant à l'étranger.

### 3. — *Frais et charges déductibles.*

L'article 109 du Code général (ancien article 10 de la loi du 15 juillet 1914) énumère les frais et charges déductibles, pour la détermination du revenu imposable des contribuables ayant leur domicile réel en France.

Parmi les impôts directs dont la déduction est prévue n'entrent pas, en principe, les impôts payés à l'étranger.

---

(1) V. cependant note de M. Trottabas sous les arrêts des 23 décembre 1927 et 8 mars 1929, D. P. 1930.3.65.

Mais les revenus d'origine étrangère ne doivent être déclarés que déduction faite des frais et charges qui les grèvent, parmi lesquels figurent les impôts payés à un titre quelconque à l'étranger (Réponse à M. Honorat, dép., *J. O.* du 20 mars 1917, Déb. Ch., p. 778).

Les pertes subies dans des exploitations situées hors de France sont également déductibles pour l'établissement de l'impôt général.

Il en est de même des arrérages de dettes payés à l'étranger. Il a cependant été jugé que l'attestation délivrée sur papier libre par un créancier de nationalité étrangère domicilié à l'étranger n'était pas suffisante pour justifier la déduction des intérêts (C. E., 4 mai 1932, *R. I.*, 3737).

Ainsi que nous l'avons indiqué, les étrangers domiciliés en France ne sont pas astreints à souscrire la déclaration spéciale et détaillée des avoirs à l'étranger, exigée des Français par l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 (art. 124 du Code général).

Ils n'en doivent pas moins mentionner distinctement leurs revenus d'origine étrangère dans la déclaration générale qu'ils peuvent avoir à fournir (art. 119 du Code).

**TITRE II. — *Imposition des étrangers n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences.***

### § 1. — *Généralités.*

Le mode spécial de taxation institué par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général,



art. 114), pour les contribuables n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, s'applique aussi bien aux Français qu'aux étrangers (Déclaration du ministre des Finances à la Chambre, séance du 2 février 1909 ; Instruction du 31 janvier 1928, art. 315. — Réponses ministérielles à MM. François Albert, dép., *J. O.* du 13 octobre 1922, *Déb. Sénat*, p. 1204 ; Henri Michel, dép., *J. O.* du 27 mai 1926, *Déb. Ch.*, p. 2223. — Arrêts du Conseil d'Etat des 22 juin 1928, 8 novembre 1929, 11 juillet 1930, 9 janvier 1931, etc.).

L'Administration avait précisé, tout d'abord (Instruction du 10 mai 1916, p. 30), que les étrangers seraient soumis, en principe, au régime forfaitaire. A moins qu'ils n'aient en France de façon évidente le siège de leurs intérêts et de leurs affaires ou qu'ils y résident d'une manière permanente, les étrangers devaient, aux termes de l'instruction précitée, être réputés avoir conservé leur domicile réel hors de France.

Les instructions ultérieures n'ont pas reproduit cette indication. Il n'en reste pas moins que le régime de la taxation forfaitaire s'applique le plus souvent aux étrangers. Il nous paraît dès lors indispensable de l'étudier avec quelques détails.

Pour être soumis au régime forfaitaire, il est d'abord indispensable que les étrangers aient en France une « résidence habituelle » au sens de l'article 105 du Code général.

Il faut en outre qu'ils n'aient pas leur domicile réel en France.

Il a paru équitable de demander aux étrangers résidant en France de « prendre leur part des charges qu'impose à l'Etat le devoir d'assurer à tous ceux qui résident sur le sol français une égale protection de leurs biens et de leurs personnes » (Déclaration du ministre des Finances au Sénat, séance du 2 juillet 1914, Déb. Sén., p. 1038 et s.).

« Ce qu'ils doivent, en bonne justice, au Trésor français, c'est un impôt correspondant à la partie de leurs revenus qu'ils dépensent en France, c'est-à-dire à la somme nécessaire au train de vie qu'ils mènent dans notre pays » (Rapport de M. René Renoult, Déb. parl. Ch., 1907, n° 1053, p. 513).

On pourrait concevoir deux modes de taxation en ce qui concerne les résidants :

- 1° Imposition des revenus d'origine française ;
- 2° Imposition des revenus dépensés en France.

En l'absence de tout élément de contrôle certain, on ne peut songer à déterminer, dans le deuxième système, le montant exact des dépenses effectuées en France. On est donc naturellement conduit à se baser sur des signes extérieurs facilement contrôlables, qui présentent, en outre, l'avantage de supprimer la déclaration et autres formalités gênantes pour les contribuables.

Le législateur a choisi une solution mitigée, tenant à la fois des deux systèmes ci-dessus.

L'article 114 du Code général (ancien article 11 de la loi du 15 juillet 1914) dispose en effet : « En ce qui concerne les personnes n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou

plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à 5 fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt. »

Cette disposition est le résultat de nombreuses transactions.

Le projet déposé par M. J. Caillaux, ministre des Finances, le 7 février 1907 (Doc. parl. Ch., 1907, n° 737), portait, en effet, que « les Français et les étrangers, lorsqu'ils résident en France, sont, les uns et les autres, imposables pour la totalité de leurs revenus ».

Rien ne distinguait dans ce projet les contribuables domiciliés en France de ceux n'y possédant qu'une résidence ; les uns et les autres étaient imposables sur l'ensemble de leurs revenus.

Ce texte fut modifié par la suite, et en 1909, la Chambre adopta une formule complètement différente instituant pour les contribuables non domiciliés en France le système de taxation forfaitaire actuellement en vigueur.

Le coefficient 10 avait tout d'abord été envisagé pour déterminer le revenu imposable d'après le montant du loyer.

De nombreux députés (1) combattirent, à la fois,

---

(1) MM. Emile Merle, Donadéï, François Arago, Guernier, Siegfried (Déb. Ch., séance du 26 janvier 1909, *J. O.* du 27, p. 136 et s.).

le principe de l'imposition des contribuables n'ayant en France qu'une résidence, et le coefficient 10 estimé exagéré.

On craignait de voir les étrangers, que cette disposition allait tout particulièrement atteindre, désertir les centres touristiques qu'ils fréquentaient habituellement.

M. René Renoult, rapporteur, précisa qu'il serait dangereux de descendre au-dessous du coefficient 8,5, rapport existant, à l'époque, entre les loyers et le montant de la contribution mobilière.

L'accord se réalisa en définitive sur le coefficient 7 ramené à 5 par le décret du 20 juillet 1934, dans le but probable d'adoucir un système de taxation qui est jugé excessif dans certains pays étrangers et de retenir les derniers résidants étrangers qui n'ont pas encore déserté notre territoire.

## § 2. — *Bases de l'imposition forfaitaire.*

1<sup>o</sup> *Valeur locative.* — a) *Date à considérer.* — C'est la valeur locative réelle au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition qu'il convient en principe de retenir (I. du 31 janvier 1928, art. 313).

Peu importe qu'il y ait eu changement de résidence pendant l'année précédente (C. E., 20 juin 1932).

Toutefois, si, pour un même logement, le montant de la location varie en cours d'année, il faut tenir compte de la dépense effective de loyer pour l'année entière (C. E., 17 mars 1933, *Dupont*, 1933, p. 576).

b) *Locataires.* — Si le contribuable est locataire,

c'est, en principe, le prix du loyer qui sert de base au calcul du revenu forfaitaire (C. E., 4 décembre 1931, *R. O.*, 5722).

Mais la valeur locative doit être majorée, le cas échéant, en raison des améliorations et additions de construction effectuées par le locataire (C. E., 8 janvier 1932, *Gaz. Pal.*, 23 février 1932).

S'il s'agit d'une habitation louée en meublé, on tient compte de la valeur locative que comporterait l'appartement dégarni de meubles (1).

Par un arrêt du 23 mars 1928 (*R. O.*, 5205), le Conseil d'Etat avait jugé, tout d'abord, que la valeur locative à retenir devait être déterminée sans tenir compte des lois sur la limitation des loyers, notamment de la loi du 29 décembre 1923.

D'après cette décision, les « dispositions de la loi du 29 décembre 1923 n'ont pas eu pour but et n'ont pas eu pour effet de modifier les règles, résultant de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, pour l'évaluation de la valeur locative de la résidence des personnes non domiciliées en France, et d'en limiter l'application ».

Cette décision, prise par une sous-section de la section spéciale du contentieux du Conseil d'Etat, dans une affaire qui se présentait dans des conditions un peu particulières, n'est pas à retenir devant la jurisprudence très nette qui découle d'un arrêt

---

(1) Déclaration de M. René Renoult, rapporteur (Déb. Ch., séance du 26 janvier 1909, *J. O.* du 27, p. 136).



plus récent rendu le 16 mai 1929 (1) par la section spéciale du contentieux.

« Le but de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, dit cet arrêt, a été de fixer le montant du revenu imposable d'après la valeur locative réelle de la résidence possédée en France, compte tenu des revenus effectifs que sa location ou son habitation est susceptible de produire. Cette valeur locative doit dès lors être calculée en conformité des règles législatives qui, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition, limitent la hausse des prix des baux à loyer et notamment de la loi du 29 décembre 1923. »

Postérieurement à cette décision, le Conseil d'Etat a d'ailleurs adopté une solution identique en ce qui concerne la détermination de la valeur locative servant de base au droit proportionnel de patente (Arrêt du 24 janvier 1934, *R. O.*, 16, B. 2).

c) *Propriétaires.* — Si le contribuable est propriétaire de l'habitation qu'il occupe, c'est la valeur locative réelle et actuelle dont il faut tenir compte (2), déterminée par comparaison avec celle des immeubles similaires de la commune (3).

Mais on ne peut retenir la valeur locative servant de base à la contribution foncière des propriétés

---

(1) *R. O.*, 5348.

(2) Réponse à M. le Comte d'Alsace, sénateur (*J. O.* du 14 novembre 1923, *Déb. Sén.*, p. 1641).

(3) *C. E.*, 12 janvier 1929, *Lebon*, p. 1331.

bâties (1) ou à la contribution mobilière (2) que si elle correspond au montant du loyer que produirait l'immeuble s'il était loué dans des conditions normales.

Si l'habitation constituant la résidence en France est en indivision, il y a lieu de faire état de la valeur locative correspondant à la quote-part de jouissance (Réponse à M. le comte d'Alsace, sén., *J. O.* du 14 novembre 1923, *Déb. Sén.*, p. 1641. — Arrêts du Conseil d'Etat des 24 juin 1932, *Lebon*, p. 629, et 16 mai 1929, *R. O.*, n° 5348).

On ne doit considérer, enfin, que la valeur locative de la partie de l'immeuble réservée à la jouissance personnelle du propriétaire, à l'exclusion, en particulier, des logements occupés par des locataires (Arrêt du 24 juin 1932 précité).

d) *Dépendances*. — Il faut tenir compte des locaux d'habitation et de leurs dépendances à l'exclusion, toutefois, des installations ou exploitations industrielles, commerciales ou agricoles.

Le Conseil d'Etat a ainsi jugé qu'il y avait lieu de retenir, pour la taxation forfaitaire, la valeur locative d'un parc d'agrément attenant à l'habitation et formant avec celle-ci les éléments constitutifs de la résidence. Il en est ainsi bien que le parc d'agrément ne soit pas imposable à la contri-

---

(1) C. E., 23 mars 1928, *R. O.*, 5205 ; 11 janvier 1929 *Dupont*, 1919, p. 346 ; 16 mai 1929, *R. O.*, 5348 ; 21 juin 1929, *R. O.*, 5332 et 24 juin 1932.

(2) C. E., 15 février 1924, *R. O.*, 4954.

bution mobilière (1) ou qu'il ait fait l'objet d'une cotisation à la cédula des bénéfices agricoles (C. E., 18 mai 1928, *R. I.*, 2402).

Par un arrêt du 4 mai 1932 (*Dupont*, 1932, p. 464), le Conseil d'Etat a jugé, en outre, qu'un contribuable n'occupant effectivement qu'un pavillon compris dans les dépendances d'un château était imposable sur la valeur locative totale du château et des dépendances, pavillon, parc, etc...

Mais on ne doit pas faire état, par contre, de la valeur locative d'un local servant de dépôt de meubles (C. E., 18 mai 1928, *R. I.*, n° 2409).

N'est pas, non plus, à retenir, la valeur locative des parties servant à une exploitation commerciale, industrielle ou agricole, même si la maison d'habitation se trouve comprise dans l'enceinte de cette exploitation (C. E., 3 novembre 1922, *Lebon*, p. 782).

e) *Pluralités de résidences*. — Si l'étranger dispose de plusieurs résidences en France, c'est la valeur locative totale de ces résidences qui doit être retenue (Rép. à M. Castagnez, dép., *J. O.* du 11 novembre 1933, *Déb. Ch.*, p. 4093).

Il faut également tenir compte de la valeur locative des résidences dont disposent en France les divers membres de la famille du contribuable dont les revenus doivent être totalisés avec les siens en vertu de la règle de l'imposition par foyer (Cf. arrêts des 23 décembre 1927 et 8 mars 1929 précités).

---

(1) C. E., 15 février 1924, *R. O.*, 4954.

Ce principe ne peut cependant faire échec à l'imposition des personnes résidant en France, membres d'une famille, dont le chef habite l'étranger.

2<sup>o</sup> *Non déduction des charges.* — Ainsi que l'indique l'instruction du 31 janvier 1928 (art. 313, dernier alinéa), « le montant du forfait basé sur la valeur locative constitue le chiffre même du revenu imposable et aucune charge, intérêts de dettes, impôts, etc., ne peut en être déduite » (C. E., 20 janvier 1922, *R. O.*, 4770).

En outre, le forfait légal est indépendant du montant des revenus réels et un contribuable n'est pas recevable à demander la décharge de son imposition pour le motif que ses revenus réels sont moins élevés et ont subi une diminution importante (C. E., 16 février 1923, *R. O.*, 4953).

3<sup>o</sup> *Application des déductions pour situation et charges de famille.* — Les déductions prévues pour situation et charges de famille sont par contre applicables (1) aux étrangers assujettis à l'impôt d'après le régime forfaitaire prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (Déclaration du ministre au cours de la discussion parlementaire, *J. O.* du 27 janvier 1909, *Déb. Ch.*, p. 136 et s. — Instruction du 31 janvier 1928, art. 316).

4<sup>o</sup> *Application des majorations spéciales prévues*

---

(1) Sous réserve de réciprocité internationale, cf. *infra*, p. 295 et s.

*pour les célibataires de plus de trente ans et les gens mariés sans enfants.* — Les contribuables taxés forfaitairement supportent les majorations prévues par l'article 118 du Code général (ancien art. 9 de la loi du 25 juin 1920) (Rép. à M. Victor Le Guen, dép., *J. O.* du 16 janvier 1929, *Déb. Ch.*, p. 102 et *C. E.*, 4 mai 1932, *R. O.*, 5820).

5<sup>o</sup> *Déclaration non exigible.* — Suivant l'article 327 de l'Instruction du 31 janvier 1928, bien « que les dispositions législatives aux termes desquelles les contribuables passibles de l'impôt sont tenus de souscrire une déclaration aient une portée générale, il serait excessif d'en faire une stricte application aux personnes qui n'ont en France qu'une simple résidence, lorsqu'elles sont impossibles d'après le système forfaitaire, et d'exiger une formalité sans réel intérêt.

« Il y a donc lieu d'admettre que les contribuables non domiciliés en France ne sont astreints à souscrire une déclaration que s'ils tirent de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France des revenus atteignant un chiffre supérieur à sept fois (1) la valeur locative de l'habitation ou des habitations dont ils disposent sur le territoire français. »

Le même article ajoute que « dans le cas où les intéressés entendraient réclamer le bénéfice des déductions prévues en faveur des contribuables mariés et ayant des charges de famille, il leur appar-

---

(1) Aujourd'hui 5 fois.



tiendrait, alors même que leur revenu imposable devrait être fixé forfaitairement, de fournir à l'Administration les indications relatives à leur situation de famille ».

Par un arrêt du 21 juin 1929 (*R. O.*, 5332), la Haute Assemblée a jugé que les contribuables non domiciliés en France, mais y possédant une résidence, ne sont pas tenus de souscrire de déclaration.

D'après le Conseil d'Etat, le fait qu'ils en produiraient une n'est pas de nature à obliger l'Administration à recourir, avant de les imposer d'après un revenu supérieur à celui déclaré, aux formalités prescrites par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, lesquelles s'appliquent seulement aux contribuables domiciliés en France.

6° *Imposition des droits omis.* — Antérieurement au décret du 20 juillet 1934, les contribuables passibles de l'impôt suivant le régime forfaitaire ne pouvaient faire l'objet d'aucune imposition supplémentaire (*C. E.*, 18 mai 1934, *Dupont*, 1934, p. 481).

L'article 97 des lois codifiées (décret du 15 octobre 1926) ne prévoyait, en effet, la réparation des insuffisances d'imposition que lorsqu'une « insuffisance du revenu *déclaré* » était constatée par l'Administration.

L'article 139 du décret du 20 juillet 1934 n'a pas maintenu cette restriction. Il s'ensuit que la réparation des omissions ou insuffisances d'imposition peut être, aujourd'hui, assurée en matière

de taxation forfaitaire jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

7<sup>o</sup> *Caractère obligatoire de l'imposition suivant le régime forfaitaire.* — La taxation forfaitaire peut être, dans certains cas, moins avantageuse pour les contribuables que l'imposition d'après les revenus réels. Les intéressés n'ont cependant pas le choix entre les deux régimes. Ils doivent être obligatoirement taxés en fonction de la valeur locative de leur résidence, s'ils n'ont pas leur domicile réel en France.

D'autre part, les étrangers qui ont leur domicile réel en France ne peuvent être taxés forfaitairement.

Il a été jugé, sur ce point, qu'un étranger résidant en France depuis plusieurs années, ayant souscrit dans le délai légal la déclaration de ses revenus, doit être assujetti à l'impôt général, non d'après le mode forfaitaire prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, mais sur l'ensemble de ses revenus réels. En l'espèce, l'Administration n'avait pu établir que l'intéressé, contrairement à la présomption résultant de sa déclaration, n'avait en France aucun domicile de fait (Arrêt du 12 janvier 1933, *R. O.*, 16, A. 1).

### § 3. — *Revenus de source française supérieurs au forfait.*

Les contribuables n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs

résidences, ne sont imposables suivant le régime forfaitaire que si leurs revenus d'origine française ne sont pas supérieurs au forfait.

On remarquera tout d'abord que les personnes ayant des revenus de source française ne sont redevables de l'impôt que si elles disposent dans notre pays d'une « résidence habituelle » au sens de l'article 105 du Code général.

Les revenus à considérer sont, aux termes de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général, art. 114), « les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France ».

1<sup>o</sup> *Que faut-il entendre par « propriétés » ?* — La question fut posée à M. Caillaux, ministre des Finances, par M. Reinach, député, au cours de la discussion parlementaire (Déb. Ch., séance du 26 janvier 1909, *J. O.* du 27, p. 136 et s.). Le ministre se borna à en reconnaître tout l'intérêt, se demandant s'il ne faudrait pas tenir compte des propriétés mobilières, et promit de faire étudier le problème par ses services. La question n'a pas été définitivement résolue depuis.

En doctrine, on considère en général qu'il ne faut pas tenir compte des valeurs mobilières. D'après MM. Allix et Lecerclé (1), « l'expression propriétés sises en France montre clairement qu'il ne peut s'agir que d'immeubles ». Dans le même sens : Bocquet (p. 677), Maguéro (n<sup>o</sup> 404).

---

(1) T. II, p. 222.

L'Administration paraît s'être rangée à cette manière de voir et s'abstient de faire état, pour l'imposition des personnes non domiciliées en France, des intérêts de créances, dépôts et cautionnements et d'une manière générale des revenus de valeurs ou capitaux mobiliers.

Mais, en ce qui concerne les administrateurs de sociétés ayant leur siège en France, elle tient compte des sommes qui leur sont allouées à titre de jetons de présence et de tantièmes (Sol. Lefèbvre, S. 3, n° 634).

Par un arrêt du 15 février 1929 (*R. O.*, 5292), le Conseil d'Etat a jugé, par contre, que les rémunérations versées par une société anonyme suisse à un de ses administrateurs non domiciliés en France, mais y possédant une résidence habituelle, ne peuvent être considérées comme des revenus d'origine française, bien que la société effectue des travaux en France et que les dividendes distribués proviennent, en partie, des opérations réalisées dans notre pays.

Il a été jugé, également, que la part d'intérêt perçue par un contribuable non domicilié en France en qualité de commanditaire dans l'exploitation d'une société ayant son siège dans notre pays ne saurait être regardée comme un revenu tiré par l'intéressé de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France (Arrêt du 26 mars 1931, *R. O.*, 5587).

Il en est encore ainsi des redevances perçues pour la concession, en France, de licences d'exploitation de brevets d'invention (Sol. Lefèbvre, S. n° 627 *bis*).

Une rente viagère a de même été considérée comme non susceptible d'entrer dans les revenus des propriétés ou professions sises ou exercées en France (Conseil de préfecture de la Seine, 30 mars 1923, sous C. P. Seine, 27 janvier 1925, *Gaz. Pal.*, 1925-26.5.1925).

En ce qui concerne les « exploitations ou professions, sises ou exercées en France », si une entreprise industrielle ou commerciale est située partie en France et partie à l'étranger, il y a lieu de procéder à une ventilation des bénéfices comme il est indiqué au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il faut enfin tenir compte des revenus d'origine française, des membres de la famille du contribuable pour lesquels la totalisation est prévue par l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général, art. 106).

2<sup>o</sup> *Déduction des charges.* — D'après l'article 314 de l'Instruction du 31 janvier 1928, le revenu taxable des contribuables passibles de l'impôt sur leurs profits de source française « est déterminé conformément aux règles générales applicables respectivement à chacune des catégories de revenus et sous déduction éventuelle des charges supportées en France par le contribuable, savoir, les impôts directs, les sommes payées en France à titre d'intérêts de dettes ou arrérages de rentes obligatoires, et les pertes éprouvées dans l'exploitation d'entreprises sises en France ».



Les revenus produits dans notre pays ne sont à retenir que nets de tous frais.

La déduction des charges qui n'affectent pas spécialement les profits de source française est contestable.

Certains ouvrages (1) indiquent que les charges grevant l'ensemble des revenus, telles que les intérêts de dettes personnelles et les pensions alimentaires ne devraient pas être retranchées des revenus d'origine française.

Ce point de vue est fondé sur une interprétation, à notre avis inexacte, de l'arrêt du Conseil d'Etat du 3 novembre 1922 (*Lebon*, p. 782).

Par cette décision, la Haute Assemblée a refusé d'admettre en déduction du revenu forfaitaire, *basé sur la valeur locative*, les frais et charges visés par l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914,

Dans les considérants de cet arrêt, le Conseil d'Etat, qui entend viser uniquement le cas de l'imposition établie en fonction de la valeur locative, a déclaré que les dispositions de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, relatives à la déduction des charges grevant l'ensemble des revenus, « ne sont applicables que dans le cas prévu par cet article », c'est-à-dire *lorsque l'impôt est établi d'après le montant TOTAL annuel du revenu net effectif dont dispose l'assujetti*.

C'est par une interprétation trop littérale des

---

(1) *Jurisclasseurs*, 128.141 et s.

termes ci-dessus que l'on est amené à conclure à la non déduction des charges en cas d'imposition sur les revenus d'origine française.

En réalité, les termes employés par le Conseil d'Etat dans une espèce où il ne s'agissait que de la taxation forfaitaire basée sur la valeur locative ne semblent pas pouvoir être étendus au cas, tout à fait différent, de l'imposition sur les revenus d'origine française.

Le point de vue de l'Administration qui admet la déduction des intérêts de dettes « payées » en France est par contre très libéral.

Il serait suffisant de déduire une quote-part de ces arrérages, correspondant à la proportion existant entre les revenus d'origine française et l'ensemble des revenus des contribuables.

3<sup>o</sup> *Obligation de souscrire une déclaration.* — Les contribuables soumis à l'impôt sur leurs profits de source française sont astreints à la déclaration annuelle de leurs revenus taxables.

C'est du moins l'opinion de l'Administration.

D'après l'Instruction du 31 janvier 1928 (art. 327), les intéressés doivent rédiger leur déclaration dans la même forme que les autres contribuables et y consigner les mêmes indications en ne faisant état, toutefois, que de leurs revenus d'origine française et des charges qu'ils supportent en France.

Afin de faire apparaître en outre qu'ils sont en droit de ne déclarer que la partie de leurs revenus ayant sa source en France, ils doivent, tout en mentionnant le lieu de leur principal établissement

dans notre pays, spécifier qu'ils ont hors de France leur domicile réel (Cf. Sol. Dupont, 1918, p. 45).

C'est également l'opinion de MM. Allix et Lecerclé (t. 2, p. 222).

Mais il semble résulter d'un arrêt du 23 octobre 1931 (1) qu'il appartient à l'Administration d'établir, le cas échéant, que le contribuable tire de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France des revenus supérieurs au forfait fixé d'après la valeur locative de sa résidence. On a ainsi soutenu (2) que l'Administration doit faire la preuve du montant des revenus d'origine française sans pouvoir se servir des forfaits existant en matière d'impôts cédulaires, mais dont le contribuable pourrait, par contre, demander ensuite à bénéficier.

Cette subtile distinction ne paraît guère admissible. Il est en effet impossible à l'Administration de connaître dans la plupart des cas les revenus réels exacts de source française.

Etant donné la portée générale de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général, art. 119), qui astreint à la déclaration « tous les contribuables passibles de l'impôt », il semble que si les revenus de source française sont présumés supérieurs au forfait, l'Administration sera en droit de mettre en demeure le contribuable d'en effectuer la déclaration.

---

(1) In Lefèbvre, S. II.638.

(2) *Jurisclassseurs*, I. G. R., 128-26.

La procédure générale de rectification, et le cas échéant, de taxation d'office prévue par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général, art. 127) pourra alors être utilement engagée.

§ 4. — *Exceptions au régime de l'imposition des personnes n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences.*

Le régime de taxation des personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, comporte quelques exceptions en faveur des contribuables domiciliés en Algérie et dans certaines colonies françaises.

D'autres exceptions résultent des conventions internationales que nous examinerons ci-après (p. 286 et s.).

En ce qui concerne l'Algérie, les contribuables domiciliés en France et disposant d'une résidence en Algérie ou y possédant des sources de profits ne sont pas redevables de l'impôt global algérien sur le revenu.

Il a été admis, par mesure de réciprocité (Décision ministérielle du 26 juin 1918), que les contribuables domiciliés en Algérie, et disposant en France d'une résidence, n'y seraient pas soumis à l'impôt général (I. du 31 janvier 1928, art. 315).

Cette disposition a été étendue à la Martinique où a été introduite la législation métropolitaine de l'impôt sur le revenu (I. du 31 janvier 1928, art. 315).

La même exemption a été accordée à partir de 1929 aux contribuables domiciliés à Madagascar

et justifiant y être soumis à l'impôt général local sur l'ensemble de leurs revenus (*B.O.C.D.* de 1930, p. 97 et 98).

Il en est de même, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1934, pour les personnes domiciliées dans nos possessions de l'Afrique Occidentale (*B.O.C.D.* de 1934, p. 56).

Les exemptions ci-dessus se trouvent confirmées par le décret du 20 juillet 1934 dans lequel a été insérée la disposition ci-après :

« Les contribuables domiciliés en Algérie ou dans l'une des colonies où est perçu un impôt sur le revenu global peuvent, sous condition de réciprocité, être exonérés de l'impôt général dans la métropole à raison des résidences secondaires qu'ils y possèdent » (art. 114).

La circulaire du 28 décembre 1934, n<sup>o</sup> 2080, indique que l'exemption s'applique actuellement aux contribuables domiciliés en Algérie, à la Martinique, à Madagascar, en Afrique Occidentale Française ainsi qu'à la Guyane, et à partir de 1935, au Togo.

Mais le ministre a précisé qu'en l'absence d'un accord d'exonération réciproque, les contribuables domiciliés en Tunisie ne peuvent bénéficier de l'exemption (*Rép. à M. Cot, dép., J. O.* du 12 mars 1931, *Déb. Ch.*, p. 1896).

Cette manière de voir ne s'est d'ailleurs pas trouvée modifiée par l'institution de l'impôt sur le revenu dans la Régence par décret beylical du 31 mars 1932 (*Rép. à M. Bender, sén., J. O.* du 17 septembre 1932, *Déb. Sén.*, p. 1193).

---



La taxation des résidants à l'impôt général sur le revenu est souvent critiquée. Il faut reconnaître qu'elle est susceptible de provoquer des cas fréquents de doubles impositions.

Dans un système rationnel d'impôts sur les revenus, l'impôt complémentaire devrait uniquement frapper les contribuables domiciliés sur le territoire national (Cf. *supra*, p. 16).

On remarquera cependant que certains pays étrangers (en particulier l'Angleterre et l'Italie) soumettent à l'impôt global de superposition tous les revenus produits sur leur territoire, bien que les bénéficiaires n'y possèdent aucune résidence et que ces profits aient déjà été atteints par les impôts cédulaires.

On ne saurait donc reprocher à la France de faire preuve d'une fiscalité excessive en soumettant à l'impôt global les revenus que les étrangers dépensent sur son territoire et qui échappent en général à toute taxation cédulaire.

### TITRE III. — *Lieu d'imposition.*

D'après l'article 7 de la loi du 15 juillet 1914 (Code général, art. 108), « si le contribuable a une résidence unique, l'impôt est établi au lieu de cette résidence.

« Si le contribuable possède plusieurs résidences, il est assujetti à l'impôt au lieu où il est réputé posséder son principal établissement. »

Ces dispositions sont applicables aux domiciliés comme aux résidants.

Le ministre a précisé que les contribuables disposant de plusieurs résidences en France sont imposables au lieu de la résidence où ils séjournent le plus souvent, considérée comme étant le lieu de leur principal établissement (Rép. à M. Castagnez, dép., *J. O.* du 11 novembre 1933, *Déb. Ch.*, p. 4093).

Si l'on se trouvait en présence de résidences également fréquentées, l'impôt devrait logiquement être établi au lieu de la résidence comportant la valeur locative la plus élevée.

#### TITRE IV. — *Imposition des revenus de l'année du décès.*

L'article 14 de la loi du 31 mars 1932 (art. 134 du Code général) prévoit l'imposition des revenus non encore taxés acquis avant le décès des contribuables.

C'est une exception analogue à celle qui existait déjà en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à la règle générale qui subordonne la légitimité de la taxation à l'existence du contribuable au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les revenus imposables ont été réalisés.

Ces dispositions s'appliquent aux contribuables de toutes catégories et en particulier à ceux qui n'ont pas leur domicile réel en France.

On doit retenir, en ce qui les concerne, la quote-part du revenu forfaitaire, afférente à la période allant du 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédente à la date du décès (Sol. Lefèbvre, *S. n° 639 bis*).

Comme nous l'avons déjà dit, il est souhaitable que ces dispositions soient étendues au cas de départ à l'étranger en cours d'année.

## SECTION V. — RÉGIMES PARTICULIERS RÉSULTANT DES CONVENTIONS INTERNATIONALES.

Les conventions internationales que nous avons examinées au titre des impôts cédulaires s'appliquent également à l'impôt général.

### 1. — *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.*

D'après les observations générales qui précèdent, le texte de la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, « pour toute imposition pour laquelle le domicile ou la résidence habituelle du contribuable détermine l'exigibilité de l'impôt, les deux gouvernements s'engagent à admettre, dans les relations fiscales entre la France et la Sarre, que chaque contribuable a un domicile ou une résidence habituelle unique.

« Pour la détermination de ce domicile ou de cette résidence habituelle, les deux gouvernements adoptent la notion de principal établissement, dans le cas où la législation civile sarroise impliquerait l'existence de deux domiciles.

« S'il y a doute au sujet d'un fonctionnaire ou employé occupant un emploi stable, est déterminant le lieu principal de l'occupation, et ce, sans que les dispositions de l'article 106 du Code civil puissent être opposées à cette règle.

« Le cas particulier des ouvriers vivant en dortoir, à proximité de leur travail, et revenant périodiquement dans leur famille, se règle en supposant que le domicile se trouve, pour les célibataires, au dortoir même, et pour les hommes mariés, au lieu où ils ont laissé leur famille. »

L'article 1<sup>er</sup> dispose « que les contribuables ne peuvent être astreints au paiement des impôts directs que dans le pays où ils possèdent leur domicile, ou, à défaut de domicile, dans le pays où ils peuvent être considérés comme ayant leur résidence habituelle ».

« Notamment », porte l'article susvisé, « les personnes domiciliées en Sarre ne sont pas passibles en France de l'impôt général sur le revenu, même si elles y possèdent une résidence. »

Il s'ensuit que les personnes domiciliées en Sarre ne sont pas susceptibles d'être soumises à l'impôt suivant le mode forfaitaire prévu par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (Cf. I. du 31 janvier 1928, art. 315).

Par ailleurs, l'article 2 précise que « les personnes ayant en France ou en Sarre des propriétés immobilières ou des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles, ne sont assujetties à l'impôt à raison des revenus ou bénéfices qu'elles en tirent que dans le pays où ces immeubles ou ces entreprises se trouvent situés ».

L'Administration estime qu'étant donné les termes généraux dans lesquels est conçue cette disposition, elle est applicable non seulement pour l'établissement des impôts cédulaires, mais aussi

en matière d'impôt général sur le revenu (Circ. du 20 mai 1924, n° 1416, p. 4).

« En conséquence, les revenus fonciers, les bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que les bénéfices agricoles provenant de propriétés ou d'exploitations situées dans la Sarre, et recueillis par des personnes ayant en France leur domicile ou leur résidence habituelle, ne doivent pas entrer en ligne de compte pour la détermination du revenu global appelé à servir de base à l'impôt général dû par les bénéficiaires » (Circ. 1416, p. 4).

On doit, à notre avis, comprendre également dans l'exonération les bénéfices non commerciaux réalisés en Sarre par des contribuables domiciliés en France, mais disposant en Sarre d'installations permanentes servant à l'exercice d'une profession libérale (*contra*, Circ. 1416, p. 4).

Sont imposables, par contre, les traitements et salaires perçus en Sarre par les personnes domiciliées en France, ainsi que les bénéfices non commerciaux réalisés en Sarre par les contribuables domiciliés en France et ne disposant d'aucune installation professionnelle en Sarre.

## 2. — Convention franco-belge du 16 mai 1931.

Le protocole annexé à la convention franco-belge du 16 mai 1931 précise (§ IV) que « les *impôts personnels restent provisoirement réservés*, parce que la Belgique vient de substituer (loi du 13 juillet 1930) à l'impôt complémentaire sur le revenu global ou super-taxe un impôt complémentaire personnel basé, en principe, sur des indices



situés dans le pays. L'expérience seule permettra d'apprécier en quelles circonstances, et dans quelle mesure, la double imposition pourrait se présenter par rapport à l'impôt sur le revenu global français assis sur le revenu réel ».

En outre, le § 4 de l'article 2 de la convention donne l'énumération *limitative* des impôts auxquels elle s'applique, parmi lesquels ne se trouve pas compris l'impôt général sur le revenu.

La situation est donc toute différente de celle résultant de la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, et il ne paraît pas douteux que les revenus de source belge dont bénéficient les contribuables domiciliés en France doivent continuer à être soumis à l'impôt général sur le revenu.

Nous nous bornerons à rappeler ici la définition du domicile fiscal des personnes physiques, donnée par l'article 1, § 2, de la convention : « Pour l'application de la présente convention, le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation. »

### 3. — *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.*

Aux termes de l'article 12 de la convention franco-italienne du 16 juin 1930, « l'impôt personnel qui frappe l'ensemble des revenus est perçu par l'Etat sur le territoire duquel le contribuable a son domicile fiscal, c'est-à-dire sa résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation ».

Le § 8 du protocole annexé à la convention dispose que « les contribuables ayant leur domicile

fiscal en territoire français et qui y sont, comme tels, passibles de l'impôt personnel, ne seront pas frappés de l'impôt personnel en Italie pour les revenus de leurs biens situés en territoire italien s'ils n'y ont pas de domicile ».

D'après l'article 13 de la convention, « lorsque les contribuables ont un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, l'impôt personnel est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale. Le séjour passé dans un tiers pays comptera au profit de l'Etat dont le contribuable est ressortissant » (1).

Le § 9 du protocole précise que pour l'application de cette disposition, chaque Etat, après avoir calculé l'impôt personnel sur le revenu global du contribuable, d'après son tarif propre, réduira la somme ainsi obtenue au prorata de la durée du séjour sur son territoire. Enfin les étudiants italiens peuvent sous certaines conditions être exemptés de l'impôt général en France (Protocole, art. 10) (Cf. *supra*, p. 163).

On peut se demander si la « résidence habituelle », définie par l'article 105 du Code général, correspond exactement au « domicile fiscal » visé dans l'article 12 de la convention franco-italienne.

Il semble que la notion de « résidence habituelle » soit plus large que celle « de domicile fiscal », par lequel on entend la « résidence normale, c'est-à-dire le foyer permanent d'habitation ».

---

(1) Il résulte implicitement de cette disposition que la convention franco-italienne ne s'applique qu'aux ressortissants des deux Etats contractants (Cf. *B.I.C.*, *supra*, p. 106).

A notre avis, « la résidence habituelle », qui suffit à légitimer la taxation à l'impôt général, ne peut être considérée *dans tous les cas* comme « un foyer permanent d'habitation ».

Les Italiens ne paraissent devoir être soumis à l'impôt général (1) que s'ils disposent en France d'une résidence où ils séjournent de façon effective et habituelle.

#### 4. — *Convention franco-américaine du 27 avril 1932.*

La convention franco-américaine du 27 avril 1932 ne s'applique pas à l'impôt général sur le revenu.

Les citoyens des Etats-Unis, domiciliés en France, sont dès lors passibles de cet impôt suivant le droit commun. En particulier, il n'y a pas lieu de faire abstraction de leurs revenus de source américaine pour l'établissement de leur imposition (Comp. Convention franco-belge, p. 289).

En définitive, au point de vue qui nous intéresse, notre législation devrait être complétée sur trois points principaux en matière d'impôt général sur le revenu ;

1<sup>o</sup> Définition du « domicile fiscal » entraînant l'exigibilité de l'impôt sur l'ensemble des revenus réels.

2<sup>o</sup> Institution d'un système d'imposition immé-

---

(1) Le cas échéant suivant le mode forfaitaire.

diates des contribuables quittant le territoire français en cours d'année.

3<sup>o</sup> Indication précise de ce qu'il convient d'entendre par « propriétés sises en France » au sens de l'article 114 du Code général (art. 11 de la loi du 15 juillet 1914).

#### ANNEXE. — *Contribution mobilière.*

L'impôt général sur le revenu était originairement destiné à remplacer la contribution mobilière.

M. Joseph Caillaux, ministre des Finances, a déclaré en effet au cours de la discussion parlementaire (Ch., séance du 26 janvier 1909, *J. O.* du 27, Déb., p. 136) : « ...Le principe qui a guidé le gouvernement dans la rédaction de ce texte (devenu depuis l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914), c'est qu'il était équitable de soumettre à l'impôt les étrangers qui, actuellement, d'après la jurisprudence, sont soumis à la contribution personnelle mobilière, et uniquement ceux-là. Il est légitime qu'ils continuent à payer un impôt. »

En ce qui concerne les étrangers, M. René Renoult, rapporteur, précisait au cours de la même séance : « ...La jurisprudence du Conseil d'Etat est nettement dessinée sur ce point. Pour que l'imposition à la contribution mobilière soit justifiée à l'égard des étrangers, il ne faut pas qu'il y ait une discontinuité dans la libre disposition des locaux d'une année à l'autre ; la location de saison ne permet donc pas l'imposition, même si elle se renouvelle

d'année en année, même si elle dure près d'une année entière. »

Ces deux impôts présentent, par suite, beaucoup d'analogie, et il paraît intéressant de faire un examen, au moins sommaire, de la situation des étrangers au regard de la contribution mobilière.

La contribution mobilière est due par « chaque habitant français ou étranger jouissant de ses droits et non réputé indigent », à raison des habitations meublées dont il dispose en France (loi du 21 avril 1832, art. 12 et 13).

Aucune distinction n'est faite entre les contribuables, qu'ils soient français ou étrangers (C. E., 7 novembre 1884, Canova) (1), et qu'ils aient ou non leur domicile réel en France, dès l'instant qu'ils y possèdent une habitation meublée (C. E., 6 juin 1871, de Fontcuberta, *R. O.*, 2511 ; 20 mai 1904, duc d'Orléans ; 22 mars 1929, Scaroguine).

Toutefois, cette habitation doit être à leur disposition pendant une période d'une année, au moins, sans interruption.

Il s'ensuit que les locations saisonnières ne donnent pas lieu à ouverture d'une cotisation (arrêt du 15 décembre 1911, *Lebon*, p. 1205).

Le rappel de ces quelques notions permet de constater l'étroite corrélation existant entre la contribution mobilière et l'impôt général sur le revenu.

---

(1) Sous réserve du droit aux abattements spéciaux pour charges de famille existant dans certaines localités (Cf. *infra*, p. 304 et s.).



Cependant, le vote de l'article 6 de la loi du 29 avril 1926 a étendu le champ d'application de ce dernier impôt qui, aujourd'hui, est susceptible d'atteindre un certain nombre de contribuables non passibles de la contribution mobilière (personnes ayant en France le lieu de leur séjour principal sans y disposer d'une habitation pendant une période continue d'au moins une année).

## CHAPITRE IX

### DISPOSITIONS COMMUNES ET GÉNÉRALES

#### SECTION I. — DÉDUCTIONS ET RÉDUCTIONS POUR CHARGES ET SITUATION DE FAMILLE.

##### § 1. — *Conditions d'application aux étrangers des dégrèvements pour charges de famille.*

Aux termes de l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 (1), « sous réserve des traités de réciprocité qui existent actuellement ou qui seront passés entre la France et les pays étrangers, les réductions d'impôts ou de taxes, les dégrèvements à la base, les déductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de charges de famille... ne sont applicables qu'aux citoyens français et aux originaires des colonies françaises et pays de protectorat ».

Antérieurement à cette loi, les étrangers avaient droit, en la matière, aux mêmes avantages que les Français.

Le projet soumis tout d'abord au vote du Parlement n'accordait le droit aux réductions et déductions pour charges de famille qu'aux ressortissants

---

(1) Actuellement Code général, art. 138.

des pays avec lesquels existaient, à l'époque, des traités de réciprocité.

Le président du Conseil proposa lui-même à la tribune du Sénat (*J. O.* du 17 mars 1924, Déb. Sén., p. 392) le texte adopté en définitive qui permet au gouvernement de conclure de nouveaux traités sans l'intervention du Parlement.

Actuellement, les ressortissants de presque tous les Etats étrangers sont admis au bénéfice des atténuations d'impôts pour charges de famille.

Des accords spéciaux sont intervenus à cet effet avec quelques pays (tels que la Belgique, le Luxembourg, les Pays-Bas).

Il existe avec certains autres des conventions générales stipulant que « les ressortissants de chacune des Hautes Parties contractantes ne seront pas assujettis, sur le territoire de l'autre, à des impôts, taxes, contributions de quelque nature que ce soit autres ou plus élevés que ceux perçus sur les nationaux ».

Enfin certains Etats ont conclu avec la France des traités qui comportent, au point de vue fiscal, la clause de la nation la plus favorisée.

Les ressortissants de tous ces divers pays, compris sur la liste ci-après, bénéficient des mêmes atténuations d'impôts pour charges de famille que les Français.

|                          |                         |
|--------------------------|-------------------------|
| Allemagne.               | Libéria.                |
| République d'Andorre(1). | Lithuanie.              |
| République Argentine.    | Luxembourg.             |
| Autriche.                | Mascate.                |
| Belgique.                | Mexique.                |
| Canada.                  | Nicaragua.              |
| Chili.                   | Norvège.                |
| Colombie.                | Panama.                 |
| Costa-Rica.              | Paraguay.               |
| Danemark.                | Pays-Bas.               |
| République Dominicaine   | Pérou.                  |
| Equateur.                | Pologne.                |
| Espagne.                 | Portugal (2).           |
| Esthonie.                | Roumanie.               |
| Etats-Unis d'Amérique.   | Royaume des Serbes,     |
| Finlande.                | Croates et Slovènes.    |
| Grande-Bretagne.         | Territoire de la Sarre. |
| Grèce.                   | Siam.                   |
| Guatémala.               | Suède.                  |
| Haïti.                   | Suisse.                 |
| Honduras.                | République Tchécoslova- |
| Hongrie.                 | que.                    |
| Iran.                    | Turquie.                |
| Italie.                  | Vénézuela.              |
| Japon.                   |                         |
| Lettonie.                |                         |

---

(1) En ce qui concerne les Andorrans, le droit aux abattements et réductions ne découle d'aucun accord, mais il y a lieu de les considérer comme ressortissants français (*B. O. C. D.*, 1932, p. 15).

(2) A compter du 1<sup>er</sup> janvier 1935.



D'autre part, le bénéfice des atténuations d'impôts pour charges de famille doit être étendu aux réfugiés russes devenus apatrides ainsi qu'aux réfugiés d'origine arménienne. Un arrangement conclu à Genève le 12 mai 1926 par les Etats désignés ci-après a prévu la délivrance à ces réfugiés de certificats d'identité dits « Nansen ».

|                      |                   |
|----------------------|-------------------|
| Union Sud-Africaine. | Grande-Bretagne.  |
| Allemagne.           | Grèce.            |
| Autriche.            | Hongrie.          |
| Belgique.            | Inde Britannique. |
| Bulgarie.            | Lettonie.         |
| Canada.              | Norvège.          |
| Cuba.                | Pologne.          |
| Esthonie.            | Roumanie.         |
| Finlande.            | Suède.            |
| France.              | Suisse.           |

Les réfugiés russes doivent justifier de leur identité en principe par la production du certificat « Nansen » délivré par l'un des pays ci-dessus.

Mais la présentation d'une carte d'identité annotée de la mention « réfugié russe » est jugée suffisante (Lettre du ministre des Affaires étrangères au ministre des Finances en date du 23 mai 1927).

Les réfugiés arméniens justifient de leur identité par la production de leur carte d'identité qui doit porter la mention « réfugié d'origine arménienne » (I. du 31 janvier 1928, art. 377).

En définitive, seuls les ressortissants d'un petit nombre d'Etats étrangers, Bolivie, Bulgarie, Brésil, Chine, Egypte, Ethiopie, Russie, Uruguay, etc...

ne peuvent aujourd'hui prétendre aux atténuations d'impôts pour charges de famille.

Les dégrèvements sont également refusés aux nationaux des pays sous mandat français qui n'ont pas conclu un accord spécial avec la France.

On remarquera, en effet, que l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 étend le bénéfice des atténuations d'impôts pour charges de famille aux originaires des colonies françaises et des pays de protectorat français, mais que rien de tel n'est prévu pour les ressortissants des pays sous mandat.

Il s'ensuit en particulier que les Syriens n'ont pas droit aux dégrèvements pour charges de famille (Rép. à M. Victor Le Guen, dép., *J. O.* du 24 décembre 1927, Déb. Ch., p. 4103).

Les sujets des pays de capitulation tels que l'Egypte ne peuvent, non plus, bénéficier de ces avantages, en l'absence de convention particulière (C. E., 23 décembre 1932. — Rép. à M. Fabry, dép., *J. O.* du 3 mai 1929, Déb. Ch., p. 1608).

L'« admission à domicile » des étrangers en France, supprimée par la loi du 10 août 1927, n'avait pas pour effet d'ouvrir le droit aux dégrèvements en faveur des nationaux de l'un des Etats n'ayant conclu aucun accord spécial avec la France (Rép. à M. Boissel-Dombreval, dép., *J. O.* du 1<sup>er</sup> janvier 1926, Déb. Ch., p. 4953).

Le Conseil d'Etat a jugé, d'autre part, que les ressortissants de pays étrangers avec lesquels la France n'a conclu aucun traité de réciprocité ne peuvent bénéficier des dégrèvements pour charges de famille, quand bien même ils seraient en ins-

tance de naturalisation, si le décret leur concédant la nationalité française n'est pas intervenu au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition (Arrêt du 3 juin 1932, *R. O.*, 5851).

C'est en effet la nationalité à cette date qui doit être retenue (C. E., 3 juin 1927, *Rec. Quest. fisc.*, 1927, p. 162). Ne peuvent, non plus, bénéficier d'une exception à la règle générale les étrangers habitant la France depuis de nombreuses années, mariés en France et dont les enfants sont nés en France (Rép. à M. Armand Calmel, sén., *J. O.* du 16 décembre 1927, *Déb. Sén.*, p. 1286).

Il en est ainsi, bien que leurs enfants aient opté pour la nationalité française (1) ou servent sous les drapeaux (2) ou que leur femme ait conservé la nationalité française sur sa demande, pour elle-même et pour ses enfants (Rép. à M. Franklin-Bouillon, dép., *J. O.* du 16 mars 1928, *Déb. Ch.*, p. 1602).

§ 2. — *Nature des atténuations d'impôts pour charges de famille auxquelles s'applique l'article 44 de la loi du 22 mars 1924.*

Etant donné les termes généraux dans lesquels il est conçu, l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 s'applique à toutes les réductions, déductions, dégrèvements ou abattements consentis pour char-

---

(1) Réponse à M. Edouard Soulier, dép., *J. O.* du 9 juillet 1925, *Déb. Ch.*, p. 3261.

(2) Réponse à M. Delaroche Vernet, dép., *J. O.* du 27 mai 1925, *Déb. Ch.*, p. 2446.

ges de famille, sur tous impôts, contributions et taxes diverses.

Le décret du 20 juillet 1934 a profondément remanié le système des atténuations prévues en matière d'impôts cédulaires et d'impôt général sur le revenu.

On distingue les réductions accordées sur le montant de l'impôt et les déductions ou abattements effectués sur le revenu, préalablement à sa taxation.

1<sup>o</sup> *Réductions.* — Il existait, antérieurement au décret du 20 juillet 1934, un système de réductions pour charges de famille applicables à la contribution foncière et à tous les impôts sur les revenus perçus par l'Administration des Contributions directes.

On distingue actuellement deux catégories de réductions :

a) *Pour l'impôt sur les traitements et salaires.* — D'après l'article 66 du Code général, « tout contribuable dont le revenu net ne dépasse pas 20.000 fr. a droit à une réduction de 20 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge, et de 60 % (1) pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième. »

b) « Tout contribuable dont le revenu net est compris entre 20.000 fr. et 40.000 fr. a droit à

---

(1) Le décret du 20 juillet 1934 avait fixé à 40 % seulement le taux de la réduction par enfant à partir du troisième.

une réduction de 15 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge et de 45 % (1) pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième. »

c) « Tout contribuable dont le revenu net est supérieur à 40.000 fr. a droit à une réduction de 10 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge et de 30 % (2) pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième »,

« Le montant total de la réduction accordée ne peut dépasser 800 francs par enfant à la charge du contribuable. »

Le revenu à retenir « est le revenu net cédulaire, compte tenu de la déduction de 1.000 francs applicable aux mutilés » (Cf. Circ. 2080, p. 138).

b) *Pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole et la cédule des professions non commerciales.* — Tout contribuable a droit à une réduction de 10 % pour chacun des deux premiers enfants à charge et de 30 % (2) pour chaque enfant à partir du troisième. La réduction par enfant est limitée à un maximum de 800 fr. (Code général, art. 102).

2° *Déductions : a) Déductions pour charges de famille.* — Le régime antérieur au décret du 20 juillet 1934 comportait des abattements ou déductions

---

(1) Le décret du 20 juillet 1934 avait fixé à 30 % seulement le taux de la réduction par enfant à partir du troisième.

(2) Le décret du 20 juillet 1934 avait fixé à 20 % seulement le taux de la réduction par enfant à partir du troisième.

pour charges de famille en matière d'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole (1), d'impôt sur les traitements et salaires et d'impôt général sur le revenu.

Le décret du 20 juillet 1934 n'a maintenu des déductions que pour ce dernier impôt. D'après l'article 115 du Code général, « tout contribuable a droit, sur son revenu annuel, à raison des enfants à sa charge, aux déductions ci-après :

- 5.000 fr. pour chacun des deux premiers enfants ;
- 8.000 fr. pour le troisième ;
- 9.000 fr. pour le quatrième ;
- 10.000 fr. pour chacun à partir du cinquième. »

b) *Déductions pour situation de famille, c'est-à-dire pour charges de mariage.* — Avant la réforme de juillet 1934, les contribuables mariés ou veufs avaient droit, sous certaines conditions, à divers abattements en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles et d'impôt sur les traitements et salaires.

Ils bénéficiaient en outre, à l'impôt général sur le revenu, d'une déduction de 5.000 francs seule maintenue par le décret du 20 juillet 1934.

MM. Allix et Lecerclé estiment (t. 2, p. 219) que les déductions pour situation de famille, c'est-à-dire pour charges de mariage, devraient s'appli-

---

(1) Les déductions qui étaient prévues en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles pour les membres de la famille de l'exploitant travaillant et habitant avec lui s'appliquaient, à notre avis, aux étrangers comme aux Français sans conditions de réciprocité. Il ne s'agissait nullement, en effet, de déductions pour charges de famille.



quer de plein droit aux étrangers, sans condition de réciprocité. En effet, disent-ils, le texte de l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 ne vise que les déductions « pour des raisons de *charges de famille* ».

L'Administration refuse, par contre, d'accorder aux étrangers le droit aux déductions prévues en faveur des contribuables mariés (I. du 31 janvier 1928, art. 377).

La jurisprudence ne semble pas s'être prononcée sur la question.

A l'appui de la thèse administrative, on peut faire valoir que l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 ne saurait être interprété à la lettre.

Ce texte prévoit, en effet, que sous réserve des traités de réciprocité « les dégrèvements à la base » sont refusés aux étrangers.

On pourrait strictement en déduire que leur revenu devrait être taxé au taux le plus élevé sans aucun minimum d'imposition.

Cette solution, d'une rigueur excessive, n'a jamais été envisagée. On s'en est tenu à l'esprit général de la loi basée sur la réciprocité internationale.

Or, il paraît très rationnel de refuser aux étrangers le droit à un abattement spécial prévu en raison de mariage, si les Français ne bénéficient pas des avantages analogues existant à l'étranger.

Nous rappelons enfin que l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 s'applique également aux déductions qui existent dans diverses localités pour l'assiette de la contribution mobilière, de la patente et de certaines taxes locales.

§ 3. — *Personnes à charge.*

D'après l'article 116 du Code général, « sont considérés comme étant à la charge du contribuable, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :

« 1<sup>o</sup> Ses enfants s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou s'ils sont infirmes ;

« 2<sup>o</sup> Sous la même condition, les enfants par lui recueillis à son propre foyer. »

Antérieurement au décret du 20 juillet 1934, pouvaient, en outre, être considérés à charge les ascendants, les collatéraux et les personnes ayant élevé le contribuable.

On remarquera que, sous réserve de réciprocité, les étrangers bénéficiaient des atténuations aussi bien pour leurs enfants que pour les autres personnes à leur charge.

§ 4. — *Attributions des dégrèvements pour charges de famille. — Déclarations.*

L'article 103 du Code général (art. 52 de la loi du 31 juillet 1917) dispose : « Pour s'assurer le bénéfice des réductions pour charges de famille, les contribuables doivent faire parvenir au contrôleur du lieu *de leur domicile* une déclaration indiquant les nom, prénoms et date de naissance de chacun des enfants à leur charge. »

Le Conseil d'Etat a jugé que le fait de ne pas avoir de domicile en France ne saurait priver le contribuable du droit aux réductions pour charges



de famille (Arrêt du 29 mars 1931, Grière, Loiret, *Lebon*, 1931, p. 321).

Avant la réforme de juillet 1934, le taux des réductions pour charges de famille variait d'après le montant du revenu global des redevables.

Ce montant n'était connu du fisc que s'ils avaient leur « domicile » en France et y étaient passibles de l'impôt général sur l'ensemble de leurs revenus réels.

En l'absence de « domicile » en France, le revenu global n'était pas connu, et on se demandait quel était le taux à retenir pour l'application des réductions pour charges de famille.

Le cas se présentait souvent, en pratique, en matière de réductions sur le montant de la contribution foncière.

Le ministre avait précisé que les contribuables ne pourraient prétendre au taux le plus élevé que s'ils apportaient la preuve que leur revenu global, déduction faite des déductions légales pour situation et charges de famille, n'excédait pas le maximum de 30.000 francs, alors en vigueur (Rép. à M. Louis Gros, dép., *J. O.* du 10 avril 1932, *Déb. Ch.*, p. 2069).

La difficulté ne peut plus se produire aujourd'hui.

En effet, le taux des réductions applicables aux trois cédules des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des professions non commerciales est uniformément fixé sans tenir compte du revenu global des redevables (Code général, art. 102).

En ce qui concerne l'impôt sur les traitements et

salaires, le taux de réduction varie d'après le revenu net *cédulaire*, et d'ailleurs nous avons vu que l'exigibilité de cette cédule est subordonnée à l'existence d'un domicile en France.

## SECTION II. — DÉDUCTION DES INTÉRÊTS DE DETTES.

### 1. — *Dettes hypothécaires.*

« Le propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque, privilège ou antichrèse à la garantie d'une créance » pouvait, aux termes de l'article 42 de la loi du 31 juillet 1917 aujourd'hui abrogé, « obtenir sur sa demande le dégrèvement de l'impôt foncier en principal, afférent à cet immeuble, jusqu'à concurrence de la fraction de cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de la dite créance ».

Ces dispositions n'ont pas été reproduites par le décret du 20 juillet 1934.

Leur application ne présente pas cependant un intérêt purement rétrospectif, car de nombreuses demandes sont encore soumises à l'examen des divers services chargés de les instruire.

Le droit au dégrèvement était subordonné à la justification du paiement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers à moins qu'en vertu d'exemptions particulières, cet impôt ne soit pas exigible (1).

---

(1) Sociétés prêteuses, émettant, pour se procurer les fonds

Le Conseil d'Etat en avait ainsi jugé par un arrêt du 11 mars 1932 (*R. O.*, 5792).

« Considérant, dit la Haute Assemblée, que la dette hypothécaire en raison de laquelle est demandé le dégrèvement dont s'agit a été contractée par le requérant auprès du sieur Y. domicilié en Suisse, non imposable à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ; ...que par suite le requérant n'est pas fondé à demander, sur l'impôt foncier auquel il a été assujetti, le bénéfice du dégrèvement prévu par l'article 42 de la loi du 31 juillet 1917 ».

Nous avons vu, en effet, que l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements est dû dès l'instant que « le créancier a son domicile ou sa résidence habituelle en France ou y possède un établissement industriel ou commercial dont dépend la créance, le dépôt ou le cautionnement » (*C.V.M.*, art. 73).

Cependant, les intérêts servis à des créanciers domiciliés en France par des débiteurs « se trouvant » en Italie, en Belgique ou en Tunisie sont taxés dans l'Etat du débiteur en vertu des conventions des 16 juin 1930 et 16 mai 1931 et de la loi du 20 juillet 1932. Par suite, ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements en France.

Il n'existe donc pas, pour ces intérêts, de superposition d'impôts français, et aucun dégrèvement

---

prêtés, des obligations, titres ou valeurs soumis eux-mêmes à l'impôt sur le revenu.

ne paraît susceptible d'être accordé en ce qui les concerne.

Une autre particularité se présente lorsque le débiteur est une société autre qu'en nom collectif.

Ces collectivités ont été soumises à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières par la loi du 29 juin 1872, sur l'ensemble des produits qu'elles distribuent, parmi lesquels se trouvent compris les arrérages des dettes contractées auprès de créanciers domiciliés à l'étranger (Cf. Tribunal civil de la Seine, 16 décembre 1927, *R. E.*, 8791).

L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers étant dû en pareil cas, la jurisprudence découlant de l'arrêt du 11 mars 1932 précité ne trouve pas son application et les sociétés autres que les sociétés en nom collectif pouvaient, par suite, obtenir le dégrèvement correspondant à leurs dettes hypothécaires ou privilégiées même si les intérêts des dites dettes étaient versés à des créanciers domiciliés à l'étranger (En ce sens, réponse du ministre à M. Félix Gouin, dép., *J. O.* du 17 juillet 1931, *Déb. Ch.*, p. 3712).

## 2. — *Dettes chirographaires.*

L'article 42 de la loi du 31 juillet 1917 s'appliquait également aux dettes chirographaires.

D'après le texte légal, les intérêts des dettes chirographaires étaient déduits des revenus de toutes catégories du débiteur, à l'exception de ceux provenant des valeurs mobilières.

Pour obtenir le bénéfice du dégrèvement, les contribuables devaient, entre autres obligations, justifier du paiement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Tout ce qui a été dit au titre des dettes hypothécaires trouve donc son application en la matière.

### SECTION III. — EXEMPTIONS DIPLOMATIQUES.

#### § 1. — *Généralités.*

Les ambassadeurs et représentants des Etats étrangers ont toujours bénéficié depuis la plus haute antiquité de diverses immunités et, en particulier, de certaines exemptions fiscales.

On expliquait autrefois ces exonérations par le principe de l'exterritorialité, en vertu duquel les lois, et en particulier les dispositions d'ordre fiscal, ne seraient pas applicables dans les ambassades ou légations, considérées comme ne faisant pas partie du territoire national.

D'après M. Trottabas (1), ces immunités « résultent plus simplement du conflit de lois causé par l'exercice d'un service public à l'étranger. La pratique internationale admet à leur égard, au moins à titre de réciprocité, que ce conflit doit se traduire par une exonération fiscale souvent à base purement coutumière ».

---

(1) Précis, *op. cit.*, n° 362.

On estime, en général, aujourd'hui, que les exemptions diplomatiques trouvent une justification suffisante dans les règles de la courtoisie internationale et de la réciprocité.

En droit fiscal français, à l'exception de l'exonération d'impôt général sur le revenu prévue par l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914, les exemptions diplomatiques ne résultent d'aucun texte spécial.

Le décret du 7 thermidor an III, portant création d'une contribution mobilière et de taxes somptuaires, avait « excepté » de ces impôts « les ambassadeurs, envoyés, chargés d'affaires des nations amies ou alliées... quel que soit le temps de leur séjour » (art. 17).

Ce texte n'a été reproduit par aucune des lois postérieures.

Les exemptions existant en faveur des agents diplomatiques, en matière d'anciennes contributions directes, résultent des règles établies par les conventions internationales ou découlent simplement de la réciprocité internationale.

Dès lors, en France, les immunités diplomatiques sont surtout d'institution coutumière. Il paraît utile, par suite, d'examiner d'abord les exemptions existant en matière d'anciennes contributions directes. On étudiera, ensuite, les immunités prévues en ce qui concerne les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu.



§ 2. — *Anciennes contributions directes.*

1<sup>o</sup> *Contribution mobilière et taxes annexes.* — En règle générale, les agents diplomatiques et consulaires bénéficient de l'exemption de la contribution mobilière si les pays qu'ils représentent accordent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires français.

Dans la généralité des cas, l'exemption n'est accordée que si les agents susceptibles d'en bénéficier n'exercent en France ni commerce, ni industrie et sont sujets de l'Etat qui les nomme.

Les agents de certaines puissances (en particulier Etats-Unis, Pays-Bas, Portugal, Danemark, Mexique, Suède, Norvège, Serbie, Pérou, etc...) bénéficient, toutefois, de l'exemption, bien qu'ils ne possèdent pas la nationalité de l'Etat qu'ils représentent, à condition qu'ils ne soient pas Français.

Ceux du Chili ont droit à l'exemption bien qu'ils soient de nationalité française (C. E., 23 janvier 1907, *Dupont*, 1907, p. 274).

Pour certains pays, le fait que l'agent est propriétaire de l'immeuble où il habite suffit à entraîner le refus de l'exonération (arrêt du 24 juin 1910, *R. O.*, 4351, rendu pour un attaché russe).

Les agents de Monaco doivent, par contre, bénéficier de l'exemption bien qu'ils exercent dans notre pays un commerce ou une industrie (C. E., 27 juin 1930, *R. O.*, 5465).

Enfin, les immunités ne sont pas applicables aux *consuls* d'Angleterre, cette puissance n'accordant pas aux consuls de France l'exonération des contri-

butions analogues à nos impôts directs (Circ. du 9 janvier 1875, n° 544).

On voit donc que les exemptions sont basées sur le principe de la réciprocité. Elles sont, dès lors, susceptibles de varier avec les représentants de chaque Etat étranger.

Il faut remarquer que l'exemption de contribution mobilière est accordée aux agents diplomatiques seulement en raison de leur résidence à Paris et dans les lieux où ils doivent accompagner le Chef de l'Etat (1). Elle ne s'étend pas aux maisons de campagne dont ils peuvent avoir la disposition (2).

L'exemption s'applique aux taxes somptuaires annexes à la contribution mobilière, taxe sur les voitures et chevaux, taxe d'habitation, etc...

2° *Contribution des patentes et taxes annexes.* —

Les immunités diplomatiques ne s'étendent pas à la contribution des patentes et aux taxes annexes qui sont dues, en tout état de cause, quelles que soient les fonctions officielles des redevables (Dans ce sens, arrêts du Conseil d'Etat des 21 avril 1868, *R. O.*, 2077 et 27 juin 1930, *R. O.*, 5465).

Toutefois, les consuls étrangers qui sont en même temps commerçants ne doivent pas être

---

(1) Décision administrative du 11 mai 1842 (S.-et-O.), de Jauvelle, 1906, p. 32.

(2) Décision administrative du 18 novembre 1836 (S.-et-O.), de Jauvelle, 1906, p. 32. — C. E., 20 septembre 1865, D. P. 1882.3.54.

imposés au droit proportionnel de patente pour les locaux occupés par les bureaux du consulat (Circ. du 14 août 1847).

3<sup>o</sup> *Contribution foncière et taxes annexes.* — Les hôtels des ambassades et ceux occupés par les agents diplomatiques de tout rang des nations étrangères ne sont pas imposables lorsqu'ils appartiennent à ces nations (Décision administrative du 21 janvier 1848, de Jauvelle, p. 31).

Cette exemption ne découle d'aucun texte. Elle est fondée beaucoup plus sur des raisons de hautes convenances internationales que sur le principe général de l'exterritorialité.

Elle ne s'applique pas :

Aux locaux des ambassades n'appartenant pas à la puissance étrangère intéressée ;

Aux immeubles qui sont la propriété personnelle des ambassadeurs (Décision administrative du 24 mars 1865, Seine-et-Oise, de Jauvelle, p. 31 ; Circ. 825, p. 2) ;

Aux immeubles affectés au logement et aux bureaux des consuls et agents consulaires.

En l'absence de toute restriction, l'exemption s'applique aussi bien aux hôtels des ambassades qu'aux jardins ou parcs y attenants.

En ce qui concerne les propriétés que possèdent en France les Etats ou souverains étrangers, aucune décision spéciale ne les exempte d'impôts, et elles paraissent, dès lors, devoir être cotisées suivant le droit commun.

L'exemption s'étend aux taxes accessoires à

l'impôt foncier, à l'exclusion toutefois de celles qui correspondent à un service rendu, telle que la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Cependant, par décision gracieuse du conseil municipal de Paris, le corps diplomatique a été exempté de la taxe de cette nature qui existe dans la ville de Paris (2).

### § 3. — *Impôts cédulaires.*

En principe les agents diplomatiques et consulaires sont passibles des divers impôts cédulaires suivant le droit commun.

Il en est ainsi, en particulier, pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, pour l'impôt sur les bénéfices agricoles et pour la cédule des professions non commerciales.

Il n'existe d'exception à cette règle que pour l'impôt sur les traitements et salaires et pour l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

1<sup>o</sup> *Impôt sur les traitements et salaires.* — Bien qu'aucune disposition légale ne le prévoie explicitement, « les ambassadeurs et agents diplomatiques étrangers ainsi que les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère sont admis au bénéfice de l'exemption d'impôt pour les traitements et émoluments qu'ils reçoivent de leurs gouvernements, si les pays qu'ils représentent accordent

---

(1) Cf. Barthélemy, *Revue de droit international public* 1906, p. 103 et s.

un avantage analogue aux agents diplomatiques et consulaires français (I. du 31 janvier 1928, art. 174).

Cette exemption, que l'Administration considérerait tout d'abord comme un « corollaire » (1) de l'exonération d'impôt général sur le revenu, prévue par l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914, se justifie, en réalité, par le principe de la réciprocité internationale.

L'instruction du 31 janvier 1928 indique en effet (art. 174) qu'une exemption analogue est très généralement accordée par les pays étrangers.

On remarquera que d'après le texte susvisé, l'exemption s'applique aux agents diplomatiques étrangers quelle que soit leur nationalité, et aux consuls seulement s'ils sont de nationalité étrangère. C'est donc une distinction analogue à celle qui sera faite ci-après au titre de l'impôt général sur le revenu.

2<sup>o</sup> *Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.* — D'une manière générale, les coupons des titres déposés en France par un Etat ou un souverain étranger ne sont pas soumis à l'impôt. Il en est de même pour les revenus des valeurs appartenant aux agents diplomatiques étrangers accrédités auprès du gouvernement français. Bénéficient, en particulier, de cette exemption les attachés militaires (2), ainsi que les femmes de ces agents (3).

---

(1) I. du 30 mars 1918, art. 100.

(2) Sol. adm. du 7 avril 1915.

(3) Déc. M. d. F. du 13 mars 1926.

Mais l'exonération est refusée :

Aux agents consulaires étrangers en France (Déc. M. d. F., 27 février 1915) ;

Aux agents diplomatiques accrédités auprès des gouvernements étrangers (Sol. adm. du 16 mars 1917) ;

Aux membres des Chambres de commerce étrangères (Sol. adm. du 16 mars 1915).

Les agents diplomatiques sont également exemptés de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements à raison de leurs créances personnelles.

Cet impôt n'est exigible, en principe, que si le créancier est domicilié en France.

On a prétendu justifier l'exemption dont bénéficient les agents diplomatiques en disant que, par application du principe de l'exterritorialité, ils ne peuvent être considérés comme domiciliés en France.

En réalité cette exonération s'explique par des raisons de courtoisie internationale et par le principe de la réciprocité.

L'exemption, limitée aux agents diplomatiques, ne s'étend pas aux agents consulaires.

#### § 4. — *Impôt général sur le revenu.*

L'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 est la seule disposition de nos lois fiscales qui prévoit une exemption expresse d'impôt en faveur des agents diplomatiques et consulaires.

Ce texte, légèrement modifié par la loi du



25 juin 1920, est devenu l'article 107 du Code général, d'après lequel « sont affranchis de l'impôt... les ambassadeurs et autres agents diplomatiques, les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, mais seulement dans la mesure où les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires français ».

1<sup>o</sup> *Conditions de l'exemption. — Réciprocité.* — La règle est donc la réciprocité internationale. Pour savoir si les agents diplomatiques ou consulaires d'un pays quelconque ont droit à l'exemption, il faut rechercher quelle est la situation de nos agents diplomatiques et consulaires dans le dit pays.

Les avantages que l'Etat étranger accorde à nos agents doivent être analogues à ceux dont ses représentants sont appelés à bénéficier en France.

Il ne saurait être question d'avantages identiques, le système fiscal n'étant pas le même dans tous les pays, mais il faut que l'Etat étranger accorde l'exemption de l'impôt correspondant : impôt global sur le revenu réel ou imposition forfaitaire d'après les signes extérieurs (V. dans ce sens Conseil de préfecture de la Seine du 3 juin 1924, *Gaz. Pal.*, 1924.2.304).

D'après certains ouvrages (1), l'exemption des agents étrangers en France serait subordonnée à la condition que l'exonération accordée par le pays

---

(1) *Jurisclassseurs*, 117.25.

étranger s'applique à la fois aux agents diplomatiques *et* aux agents consulaires français.

Ainsi, aucune exemption ne pourrait être accordée en France aux agents diplomatiques étrangers, si les agents diplomatiques français étaient seuls admis au bénéfice des exemptions à l'étranger, à l'exclusion des agents consulaires.

Cette manière de voir, par trop restrictive, ne paraît pas admissible. Elle n'est d'ailleurs pas conforme à la règle de la réciprocité.

2<sup>o</sup> *Situation des agents diplomatiques ou consulaires exerçant en France une profession particulière.* — La question s'est posée de savoir si l'exemption prévue par l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 doit être réservée aux agents diplomatiques ou consulaires se bornant à exercer leurs fonctions officielles.

L'Administration était d'avis d'accorder l'exemption aux agents qui se livraient à titre exceptionnel à des occupations présentant, par rapport à l'importance de leurs fonctions officielles, un caractère accessoire. Elle entendait par contre en refuser le bénéfice à ceux qui, exerçant en France un commerce, une industrie ou une profession, auraient pu, grâce à leur situation privilégiée au point de vue fiscal, faire une concurrence inégale à nos nationaux.

Mais le Conseil d'Etat, rejetant cette thèse, a jugé que l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 vise tous les agents diplomatiques et consulaires, sous la seule condition que les pays étrangers qu'ils

représentent concèdent aux agents français des avantages fiscaux analogues. Ce texte ne subordonne pas l'exemption qu'il institue à la réalisation de conditions qui pouvaient être stipulées dans les conventions diplomatiques assurant aux agents étrangers l'immunité au regard des anciens impôts. Il n'est donc fait aucune exception à l'égard des agents qui ont en France des occupations étrangères à leurs fonctions officielles ou y possèdent des propriétés (arrêt du 22 mars 1929, *R. O.*, 5445, rendu pour un consul de Serbie).

Mais les agents diplomatiques ou consulaires, exerçant en France une profession étrangère à leurs fonctions officielles, sont soumis à l'impôt lorsque le pays qu'ils représentent n'accorde aucune immunité à nos agents se trouvant dans la même situation (Dans ce sens, *C. E.*, 11 décembre 1930).

L'exemption a été ainsi refusée :

A un consul d'Espagne (*C. E.*, 15 novembre 1929, *R. O.*, 5445) ;

A un consul du Pérou (*C. E.*, 13 novembre 1931, *R. I.*, 3621) ;

A un consul du Japon (*C. E.*, 4 mars 1932, in Lefèbvre, *S. 1*, 99 *ter*).

3<sup>o</sup> *Nationalité des agents* : a) *agents diplomatiques*. — Les agents diplomatiques étranger sont droit à l'exemption quelle que soit leur nationalité (1).

Il en est ainsi bien qu'ils ne soient pas sujets

---

(1) Allix et Lecerclé, t. 2, p. 107 et s.

du pays qu'ils représentent et même s'ils sont Français.

b) *Consuls et agents consulaires.* — Quelles que soient les exemptions dont peuvent bénéficier, à l'étranger, nos consuls et agents consulaires, les agents de même nature des pays étrangers ne peuvent bénéficier de l'exemption en France s'ils sont de nationalité française.

Ceci résulte de la rédaction de l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 et a été précisé par le ministre dans une réponse à M. Guichené, député, *J. O.* du 21 juin 1923, *Déb. Ch.*, p. 2639.

Peu importe, par contre, qu'ils ne possèdent pas la nationalité du pays qui les nomme. La seule condition est qu'ils ne soient pas Français.

4° *Personnes auxquelles s'applique l'exemption.* — L'exemption prévue par l'article 107 du Code général s'applique :

a) *Aux agents diplomatiques*, c'est-à-dire aux ambassadeurs, légats ou nonces, aux envoyés extraordinaires, aux ministres plénipotentiaires, aux ministres résidents, aux chargés d'affaires.

L'exemption s'étend également au personnel officiel des légations dans lequel on range les conseillers, les secrétaires, les attachés d'ambassade, les attachés militaires, navals ou commerciaux, les secrétaires interprètes ou drogmans, les chance-liers, aumôniers et courriers. Il a cependant été jugé que le pasteur de la légation de Suède non logé à l'ambassade ne pouvait bénéficier de l'exemption (Conseil de préfecture de la Seine, 19 juin 1917, *Journ. de dr. int. priv.*, 1918, p. 777).

Le personnel non officiel, parmi lequel on range les membres de la famille des agents diplomatiques, les domestiques, médecins, secrétaires intimes, etc..., ne paraît pas, par contre, devoir bénéficier des mêmes avantages.

b) *Aux consuls.* — L'exemption s'étend également aux consuls généraux, consuls, vice-consuls, consuls suppléants et élèves consuls, ainsi qu'au personnel officiel des consulats, chanceliers, drog-mans, etc...

Par contre, les « agents consulaires » désignés par les consuls pour les représenter dans certaines localités de leur arrondissement n'ont aucun caractère officiel, ne perçoivent aucun traitement et ne jouissent d'aucune immunité.

5<sup>o</sup> *Situation particulière des consuls d'Angleterre.* — Les immunités conférées en matière d'anciennes contributions directes et de taxes assimilées aux consuls des pays étrangers ne s'étendent pas aux consuls d'Angleterre (Circ. du 26 décembre 1892, n<sup>o</sup> 825. — V. *supra*, p. 312).

Cette règle doit, en particulier, être suivie en ce qui touche l'impôt général sur le revenu.

Toutefois, nos consuls « jouissent, en fait, en Angleterre de certains avantages fiscaux au regard de l'income-tax. Ils n'acquittent, en effet, l'impôt dont il s'agit ni sur le montant du traitement qu'ils reçoivent (1) du gouvernement français, ni

---

(1) Finance Act de 1930, art. 20 (*Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1931, p. 119).

sur leurs revenus mobiliers autres que ceux provenant des valeurs anglaises ou des titres dont les coupons sont payables par l'entremise d'une banque sur le territoire du Royaume-Uni. Dans ces conditions, il y a lieu, par réciprocité, d'admettre les consuls d'Angleterre à bénéficier, en France, d'avantages analogues en matière d'impôt sur le revenu ».

« Il convient, dès lors, tout en appliquant à ces consuls, en raison du fait qu'ils sont domiciliés dans notre pays, les mêmes règles d'imposition qu'aux contribuables français, d'établir leurs bases de cotisations sans faire état du traitement servi par le gouvernement anglais et en tenant compte uniquement des ressources de provenance française (revenus des propriétés ou exploitations sises ou exercées en France, ainsi que des valeurs mobilières françaises et des revenus de valeurs étrangères lorsqu'ils ont été touchés par l'intermédiaire d'une banque française) » (Note de la Direction générale des Contributions directes, n° 145).

6° *Portée de l'exemption.* — L'exemption prévue par l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 est limitée à l'impôt général sur le revenu, mais elle s'applique aussi bien dans le cas où l'impôt est exigible sur l'ensemble des revenus réels que dans celui où il y a lieu à taxation forfaitaire.

Les agents diplomatiques ou consulaires qui bénéficient de l'exemption n'ont à souscrire aucune déclaration.



#### SECTION IV. — ESSAI DE GARANTIE DU PAIEMENT DE L'IMPÔT PAR LES BAILLEURS.

Comme il a été exposé au titre de l'impôt général sur le revenu (*supra*, p. 237), l'article 7 de la loi du 4 avril 1926, modifié par l'article 6 de la loi du 29 du même mois, a institué un essai de garantie du paiement, par les bailleurs, des impôts dus par les locataires de bureaux meublés, destiné à assurer le paiement des sommes dues par ces contribuables, pour la plupart étrangers, qui ne possèdent ni mobilier, ni avoir apparent saisissable.

D'après l'article 6 de la loi du 29 avril 1926 (Code général, art. 395), les locataires de bureaux meublés sont tenus, en garantie des impôts dont ils peuvent être redevables, de verser au percepteur à la fin de chaque mois, sous la responsabilité du loueur du bureau et par son entremise, une somme égale à 25 % du prix de location.

Le remboursement des sommes ainsi consignées est obtenu sur demande du locataire adressée au Directeur des Contributions directes avant l'expiration de la quatrième année suivant celle du versement des consignations. Il n'est accordé que si le contribuable en cause a soldé la totalité des impôts dont il était redevable au titre de l'année de la consignation et de l'année suivante (Décret du 7 septembre 1926, art. 3).

C'est un essai intéressant de garantie du paiement des impôts ; son rendement est cependant

très limité, étant donné le petit nombre de cas dans lesquels il est appelé à jouer.

Il semble qu'un moyen plus efficace d'assurer le recouvrement consisterait à étendre le système de la perception de l'impôt à la source, inauguré dans notre législation par les articles 75 et 96 du décret du 20 juillet 1934.

## SECTION V. — CONVENTIONS INTERNATIONALES. DOUBLES IMPOSITIONS. EVASION FISCALE.

Nous avons vu, au titre de chaque impôt, que le régime de droit commun se trouvait modifié par divers accords internationaux. Nous nous bornerons à analyser les dispositions d'ordre général de ces conventions, en rappelant brièvement le but poursuivi par les co-signataires et les conditions dans lesquelles elles ont été conclues.

### § 1. — *Doubles impositions et évasion fiscale. Solutions théoriques du problème de la double imposition.*

Comme l'indique M. le doyen Allix (1) : « Chaque Etat en vertu de sa souveraineté étant libre de déterminer à sa guise son système fiscal, sans avoir à se préoccuper des fiscalités étrangères, il pourra lui arriver d'imposer des biens ou des revenus déjà imposés à l'étranger. Cela implique :

« 1<sup>o</sup> Que les facultés imposables ont des points de

---

(1) *Traité de sciences des Finances, op. cit.*, p. 560.

contact avec deux pays distincts, points par où elles donnent prise au fisc de l'un et de l'autre ;

« 2<sup>o</sup> Que les deux pays appliquent des principes de taxation différents » (1).

Tel pays soumet à l'impôt tous les revenus de source nationale.

Tel autre taxe les individus domiciliés sur son territoire à raison des profits de toute provenance dont ils bénéficient.

Le critérium de l'imposition varie en outre d'une nation à l'autre.

Tel Etat adopte une conception de l'établissement du domicile, de la résidence, plus ou moins différente de celle en vigueur à l'étranger.

Il en résulte que si les contribuables ont des intérêts ou des points d'attaches sur le territoire de plusieurs Etats, ils risquent d'être soumis à l'impôt plusieurs fois pour les mêmes revenus.

Inversement, certains profits peuvent, de ce fait, échapper à toute taxation.

Sous le régime des anciennes contributions directes, basées sur des signes extérieurs facilement contrôlables, ces inconvénients n'avaient pas été bien sensibles.

---

(1) Si les deux pays adoptent les mêmes règles de taxation, les doubles impositions se produisent rarement. Elles ne sont cependant pas impossibles. Tel est le cas, par exemple, si deux pays adoptent, à la fois, le principe de l'imposition de tous les revenus de source nationale *et* de tous les revenus dont bénéficient les personnes domiciliées sur leur territoire (Cf. Allix, cours de Doctorat, 1931-1932, *op. cit.*, p. 169.)

Il n'en est plus ainsi depuis l'introduction du système actuel d'impôts sur les revenus.

Le changement survenu dans notre système fiscal a coïncidé, en outre, avec la période exceptionnelle de l'après guerre où se sont produits, d'un pays à l'autre, d'importants mouvements de population.

Aussi, le problème des doubles impositions s'est-il posé avec une acuité toute particulière au cours de ces dernières années.

Deux solutions théoriques se présentent pour le résoudre :

Soit une modification de la législation fiscale des divers pays, dans le sens de l'uniformisation des principes généraux du droit fiscal et des critères d'imposition ;

Soit un système d'accords internationaux.

Le premier procédé est de beaucoup le plus séduisant. Seul, il permettrait la simplification harmonieuse du droit fiscal international et donnerait une solution nette et précise au problème de l'imposition des étrangers en droit interne. Il est aussi le moins réalisable en pratique.

Comme l'indique M. Cassin dans son cours (1) : « Les difficultés pour trouver les remèdes (au problème de la double imposition) ont été très grandes ; c'est, qu'en effet, il y a divergence entre les différentes législations, non seulement sur les institutions mêmes, mais encore sur les systèmes de taxa-

---

(1) Cours de Doctorat, 1930-1931. *Superposition d'impôts*, p. 104.

tion, sur la conception du domicile, du siège des sociétés. Et même quand ces discordances n'existent pas, ou sont réduites au minimum, il reste quelque chose de fondamental, la divergence des intérêts économiques. Il y a des Etats qui ont intérêt à attirer les capitaux chez eux, tandis qu'au contraire d'autres Etats, à cause du poids même des charges fiscales pesant sur les contribuables, cherchent à les retenir, et la collaboration est très difficile entre des Etats qui ont des intérêts économiques diamétralement opposés. »

Ainsi que nous l'avons indiqué au titre des notions générales (Cf. *supra*, p. 15), la S. D. N. avait confié l'examen du problème à un comité de savants, dont le rapport élaboré en 1923 fut condensé en formules pratiques par un comité de techniciens dont les résolutions furent homologuées par le Conseil de la S. D. N. en 1925.

Un nouveau comité d'experts techniciens prépara en 1927 quatre projets d'ententes bilatérales qui furent soumis en 1928 à une Conférence à laquelle participèrent les représentants de 27 Etats.

Cette conférence a donné son approbation à six projets d'accords bilatéraux basés sur le principe de l'établissement des impôts réels ou cédulaires dans le pays de la source du revenu et des impôts personnels au lieu du domicile des bénéficiaires.

Les divers Etats ont conclu, depuis, plusieurs conventions bilatérales qui constituent les « solutions positives » du problème de la double imposition.

La France avait précédemment signé deux

accords avec la Sarre, d'une part, et la principauté de Monaco, d'autre part.

Elle a plus récemment conclu des conventions avec la Belgique, l'Italie et les Etats-Unis.

D'autres ententes sont en voie de formation (en particulier avec l'Allemagne).

§ 2. — *Solutions positives au problème de la double imposition et de l'évasion fiscale (en ce qui concerne la France).*

1<sup>o</sup> *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.* — La convention conclue avec le Territoire de la Sarre le 5 juillet 1922, approuvée par la loi du 17 juillet 1923 et ratifiée par décret du 4 septembre suivant, est en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1923.

Cette convention a pour but d'éviter la superposition d'impôts français et sarrois.

Elle ne contient pas de stipulations d'ordre général.

Le retour de la Sarre à l'Allemagne à la suite du plébiscite du 13 janvier 1935 pose la question de savoir si cette convention n'est pas devenue caduque depuis le 1<sup>er</sup> mars 1935.

On enseigne en général qu'un Etat qui disparaît incorporé à un autre Etat cesse d'être soumis aux traités qu'il avait passés. On observera, toutefois, que le décret du 21 décembre 1934 (1) a considéré

---

(1) Ce décret détermine les mesures d'exécution du régime particulier institué par le décret-loi du 20 juillet 1934 en ce qui concerne la taxation des contribuables non domiciliés en France à la cédule des professions non commerciales et à l'impôt sur les traitements et salaires.



comme toujours en vigueur les ententes conclues de 1906 à 1912 par l'ancien ministère d'Alsace-Lorraine d'une part, le Grand-Duché de Luxembourg et certains cantons suisses d'autre part.

2<sup>o</sup> *Convention franco-monégasque du 26 juin 1925.* — La France et la principauté de Monaco ont conclu, le 26 juin 1925, une convention en vue d'assurer la poursuite et la répression des fraudes fiscales. Cette convention a été promulguée en France par un décret du 20 octobre 1925.

Aux termes de la convention, l'Administration monégasque s'engage à fournir divers renseignements au sujet des biens possédés ou des revenus touchés sur le territoire de la principauté par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque et domiciliées ou ayant leur résidence habituelle en France.

Certains renseignements sont fournis spontanément par l'Administration monégasque (en cas de décès, contenu des coffres ou crédit des comptes en banque, liste des coupons de valeurs étrangères perçus à Monaco, liste des banquiers ou changeurs, extraits d'actes de mutation, de décès, de constitution de créances, etc...).

D'autres renseignements peuvent être obtenus sur demandes spéciales (état des immeubles possédés à Monaco, montant du chiffre d'affaires réalisé dans la principauté, appointements et salaires qui y sont perçus).

3<sup>o</sup> *Convention franco-belge du 16 mai 1931.* — Cette convention, approuvée par la loi du 13 juillet

1933 et ratifiée par décret du 10 août 1933, est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1934.

Elle s'applique seulement au territoire métropolitain de chacune des deux hautes parties contractantes et uniquement aux impôts cédulaires.

Les stipulations qu'elle contient ont été examinées au titre de chaque cédule.

Nous nous bornerons à indiquer ici que l'article 15 institue un système de collaboration internationale en vue du recouvrement des impôts visés par la convention ainsi que des autres impôts directs.

Les deux Etats se prêteront concours et assistance sans que, toutefois, l'Etat requis puisse être contraint d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant (art. 15).

4<sup>o</sup> *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.*  
— Complétée par un avenant du 16 novembre 1931, cette convention a été approuvée par la loi du 13 juillet 1933, et ratifiée par décret du 24 novembre 1933.

Elle est entrée en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1934.

Elle concerne, à la fois, les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu et ne s'applique qu'aux ressortissants des deux Etats (Cf. *supra*, p. 290, note).

Les stipulations qu'elle contient ont été examinées au titre de chaque impôt en particulier.

Nous nous bornerons à indiquer que cette convention institue un système d'assistance adminis-

trative en vue d'améliorer l'assiette et le recouvrement des impôts qu'elle vise.

D'après l'article 16, les Etats contractants s'engagent, sous réserve de réciprocité, en vue d'assurer une meilleure application de l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus, « à échanger les renseignements d'ordre fiscal que l'Administration d'un des Etats détient, ou peut obtenir, et qui seraient utiles à l'Administration de l'autre Etat pour le contrôle dudit impôt ».

« Les échanges s'effectueront directement entre les deux autorités financières suprêmes et auront lieu d'office ou sur demande. »

L'article 17 dispose : « En ce qui concerne les catégories de revenus ci-après énumérées, l'Etat qui perçoit l'impôt réel communiquera d'office les bases d'imposition à l'autre Etat si le bénéficiaire desdits revenus est domicilié sur le territoire de ce dernier Etat, et comme tel, y est passible de l'impôt personnel :

« 1<sup>o</sup> Revenus des propriétés foncières ;

« 2<sup>o</sup> Intérêts des créances hypothécaires ;

« 3<sup>o</sup> Bénéfices des entreprises industrielles, commerciales, minières ou agricoles ;

« 4<sup>o</sup> Tantièmes et autres émoluments des administrateurs de sociétés, revenus des commandites et des parts d'intérêt dans les sociétés commerciales ou civiles ;

« 5<sup>o</sup> Revenus du travail, pensions publiques ou privées.

« Inversement, l'Etat qui perçoit l'impôt personnel signalera à l'autre Etat les rentes viagères

et les intérêts des créances dont le débiteur aura demandé la déduction à titre de charge de son revenu global. »

En dehors des renseignements échangés d'office, l'Administration de chacun des pays aura le droit de demander à celle de l'autre Etat des informations visant des cas concrets. L'Etat requis pourra refuser de donner suite à la demande si elle est contraire à sa propre législation, ou s'il considère que des raisons d'ordre public ou d'intérêt général s'y opposent (art. 18).

Enfin, l'article 19 convient d'une assistance mutuelle en vue de la notification des actes relatifs à l'assiette et au recouvrement des impôts, objets de la convention, et dispose que les parties contractantes s'engagent à « examiner dans un esprit d'amicale collaboration la possibilité de s'entremettre pour assurer le recouvrement des impôts que les contribuables domiciliés sur le territoire de l'un des Etats doivent à l'autre Etat ».

Ces dispositions ne paraissent pas appliquées avec beaucoup d'empressement.

Il faut reconnaître, il est vrai, que la réalisation pratique d'un système international d'échange de renseignements utiles à l'assiette des impôts sur les revenus présente de sérieuses difficultés.

5<sup>o</sup> *Convention franco-américaine du 27 avril 1932.* — Cette convention, approuvée par la Chambre des députés le 22 décembre 1934 (1), est à ce jour en instance au Sénat.

---

(1) *J. O.* du 23 décembre 1934, *Déb. Ch.*, p. 3438.

Elle n'entrera en vigueur qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant la ratification (art. 10).

Cet accord, applicable seulement aux ressortissants des deux Etats (1), ne contient pas d'autres stipulations que celles examinées au titre de chaque impôt cédulaire.

On indiquera seulement que d'après le protocole final, la convention est applicable à la France métropolitaine à l'exclusion de l'Algérie et des colonies.

Ainsi que le faisait observer à la Chambre M. Baréty, rapporteur général, au cours de la séance du 22 décembre 1934 : « Du point de vue purement fiscal, cette convention accorde, le gouvernement le reconnaît, aux ressortissants américains des avantages plus importants que les contribuables français sont appelés à en retirer. »

Un avenant doit intervenir en vue de réserver aux Français ayant des intérêts en Amérique une situation analogue à celle faite aux citoyens américains en France.

6<sup>o</sup> *Tunisie : Loi du 20 juillet 1932 pour éviter la superposition d'impôts français et tunisiens.* — La loi du 20 juillet 1932 ne vise que l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers au titre duquel elle a été examinée.

Cependant, l'article 4 prévoit que les Administrations des deux pays sont autorisées à s'entendre pour échanger tous les renseignements qu'elles détiennent ou qu'elles peuvent se procurer notam-

---

(1) Cf. *supra*, p. 108.

ment au moyen du droit de communication en vue du contrôle de l'impôt et de la recherche de la fraude.

Les solutions positives apportées par les ententes bilatérales au problème de la double imposition, très heureuses en elles-mêmes, présentent des divergences regrettables et qu'on ne saurait éviter.

Il est à désirer que ces accords amènent, dans chaque Etat, une modification de la législation fiscale dans le sens préconisé par la S. D. N., savoir :

Perception des impôts réels dans le pays de la source du revenu ;

Etablissement des impôts personnels au lieu du domicile des bénéficiaires.

C'est là que réside la véritable solution du problème de la double imposition.

Les ententes bilatérales n'arriveront jamais qu'à des résultats fragmentaires et au prix d'une complication excessive (1).

---

(1) Un résultat plus intéressant pourrait être obtenu par la voie des conventions collectives internationales. Mais les divergences de législation et d'intérêts existant entre les divers Etats n'ont pas permis d'aboutir à la signature d'ententes de cette nature. « On est arrivé provisoirement à la conclusion suivante : à savoir qu'il n'est pas facile et ne semble même pas possible, à l'heure actuelle, de signer des conventions collectives internationales... » (M. Cassin à son cours, *op. cit.*, p. 107).



En ce qui concerne la France, il semble bien que les accords conclus avec la Belgique et l'Italie n'aient pas été étrangers à l'institution du régime particulier de taxation des personnes non domiciliées en France, à l'impôt sur les traitements et salaires et à la cédule des professions non commerciales.

Un premier pas a été ainsi fait vers la territorialité de l'impôt sur les traitements et salaires.

Souhaitons que cette réforme serve de point de départ à une évolution de notre législation fiscale vers un système plus homogène d'impôts sur les revenus.

## CHAPITRE X

### DROIT COMPARÉ

Il paraît intéressant de donner quelques indications sommaires sur le système d'impôts sur les revenus en vigueur dans certains pays étrangers, au double point de vue des différences de taxation touchant à la nationalité des redevables et des modalités d'imposition des revenus, suivant leur origine territoriale, ce qui nous conduira à examiner les principaux critères d'imposition habituellement retenus dans les divers pays.

Nous limiterons cette étude, forcément fragmentaire, à la législation de la Grande-Bretagne, de l'Allemagne, de la Belgique, des Etats-Unis et de l'Italie.

Le choix de ces pays se justifie par les motifs suivants :

En ce qui concerne le Royaume-Uni, le système anglais d'impôts sur les revenus fonctionne depuis plus d'un siècle. Il est arrivé à un degré d'évolution qui en rend l'étude particulièrement instructive.

La France a conclu des ententes bilatérales pour éviter les doubles impositions avec la Belgique, les Etats-Unis et l'Italie. Un accord de cette nature

est actuellement en voie de formation avec l'Allemagne.

Un aperçu de la législation de ces divers pays ne nuira pas à l'intelligence des stipulations de ces conventions. Au surplus, le système allemand, simple et homogène, est le type de l'impôt unique sur le revenu que ne complète aucun impôt global de superposition. Il présente, en lui-même, un intérêt particulier qui suffirait, à lui seul, à en justifier l'étude.

## SECTION I. — GRANDE-BRETAGNE (1).

Le système anglais d'impôts sur les revenus comprend l'« income tax » ou impôt normal divisé en 5 cédules et la « supertax » qui atteint les personnes physiques disposant d'un revenu supérieur à 2.000 livres.

L'« income tax » s'applique, en principe, à tous les profits ayant leur source dans le Royaume-Uni, quelle que soit la nationalité et la résidence des bénéficiaires, et aux revenus de toute provenance perçus par les contribuables « résidant » dans le Royaume-Uni.

### § 1. — *Résidence.*

L'expression « personne résidant dans le Royau-

---

(1) Cf. S. D. N., *op. cit.*, t. 1, p. 261 et s. — Income tax Act 1918, *The public general acts*, 8-9 Geo V, chap. 40.

me-Uni » vise non seulement les particuliers, mais encore les sociétés, associations ou autres organismes analogues.

« D'une façon générale, un particulier est considéré comme ayant sa résidence dans le Royaume-Uni :

« a) Si l'intéressé est sujet britannique, résidant habituellement dans le Royaume-Uni, même au cas où il pourrait se trouver temporairement à l'étranger ;

« b) Si, étant ou non sujet britannique, il conserve une résidence dans le Royaume-Uni, à moins qu'il n'ait passé à l'étranger la totalité de l'année fiscale ;

« c) Si, étant ou non sujet britannique, il réside dans le Royaume-Uni, pendant une période ou pendant des périodes atteignant six mois au cours de l'année fiscale ;

« d) Si, étant ou non sujet britannique, il se rend chaque année dans le Royaume-Uni (de telle sorte que les séjours qu'il y fait constituent un élément essentiel de son existence) et si ces séjours annuels dans le Royaume-Uni (quoique d'une durée inférieure à six mois) s'étendent sur une période ou sur des périodes d'une certaine durée » (S. D. N., *op. cit.*, t. I, p. 262).

En ce qui concerne les sociétés, il résulte de la jurisprudence que doit être considérée comme ayant sa « résidence » en Angleterre une société dont la direction centrale et le contrôle central des opérations sont effectivement exercés dans le Royaume-Uni, quel que soit le lieu où elle a été

créée et quel que soit l'endroit où s'exerce son activité commerciale.

La direction centrale et le contrôle central d'une société sont normalement exercés par le conseil d'administration, et le lieu où les administrateurs se réunissent pour diriger l'affaire constitue, à cet égard, un élément important à retenir.

Ces règles générales qui conditionnent l'exigibilité de l'impôt sont communes à toutes les cédules.

## § 2. — Cédules.

1<sup>o</sup> *Cédule A : Revenus de la propriété immobilière.* — Seuls les immeubles sis dans le Royaume-Uni sont taxables au titre de cette cédule.

2<sup>o</sup> *Cédule B : Revenu tiré de l'occupation des terres (Bénéfices agricoles).* — Ne sont imposables dans cette cédule que les bénéfices de source britannique.

3<sup>o</sup> *Cédule C : Revenus des valeurs publiques anglaises ou étrangères.* — La cédule C s'applique à tous les intérêts, annuités, dividendes, etc., payables en Angleterre sur des fonds publics du Royaume-Uni, des Dominions britanniques ou des Etats étrangers.

L'impôt est retenu à la source, mais il n'est pas dû et doit être remboursé s'il a été prélevé sur les intérêts, payables dans le Royaume-Uni, des valeurs émises par un Dominion britannique ou un Etat étranger, qui appartiennent à une personne ne résidant pas en Angleterre.

4<sup>o</sup> *Cédule D : Revenus du commerce, des professions et métiers, intérêts et profits quelconques non compris dans les autres cédules.* — a) *Revenus auxquels s'applique la cédule D.* — Elle atteint « les bénéfices annuels résultant :

« 1<sup>o</sup> Pour toute personne résidant à l'intérieur du Royaume-Uni, de biens, *quel que soit l'endroit où ils se trouvent* (non taxés conformément à la cédule A), ou de toute activité commerciale, profession ou métier, exercés à l'intérieur du Royaume-Uni ;

« 2<sup>o</sup> Pour toute personne ne résidant pas à l'intérieur du Royaume-Uni, de biens sis dans le Royaume-Uni non taxés conformément à la cédule A, ou de toute activité commerciale, de toute profession ou métier exercés à l'intérieur du Royaume-Uni ;

« 3<sup>o</sup> De tous les versements d'intérêts, annuités ou autres bénéfices annuels non imposés conformément à une autre cédule et non spécialement exemptés de l'impôt » (S. D. N., p. 266).

b) *Conditions de l'imposition des entreprises étrangères exerçant dans le Royaume-Uni un commerce, une industrie, un métier ou une profession.* — En règle générale, les revenus provenant d'un « établissement permanent » exploité en Angleterre sont considérés comme réalisés à l'intérieur du Royaume-Uni et passibles de l'income-tax bien que le bénéficiaire n'ait pas sa résidence en Angleterre.

Les bureaux d'achats ne donnent pas lieu à imposition. Le fait d'acheter dans le Royaume-



Uni, même de façon régulière et par l'intermédiaire d'un établissement stable, ne constitue pas, de la part d'une entreprise étrangère, l'exercice d'un commerce en Angleterre (S. D. N., p. 294).

Il en est de même des bureaux d'études et de renseignements (S. D. N., p. 294). Par contre, pour les entreprises de fabrication, une partie des bénéfices réalisés à l'étranger sur la vente des produits fabriqués à l'intérieur du Royaume-Uni peut être attribuée à l'établissement anglais (S.D.N., p. 293).

En ce qui concerne les opérations de vente effectuées en Angleterre, on considère qu'il y a exercice d'une activité commerciale imposable, si le contrat de vente est conclu à l'intérieur du Royaume Uni (S. D. N., p. 280).

A cet égard, une commande faite par un client à un vendeur ou à un agent, en se référant à un catalogue, ne constitue pas un contrat. Il a été jugé, en particulier, qu'un marchand de vins français ayant désigné une maison anglaise pour le représenter en Angleterre et y rechercher des commandes n'exerçait pas d'activité commerciale à l'intérieur du Royaume-Uni si les ordres reçus lui étaient transmis pour exécution en France (affaire Grainger et fils contre Gough, in S. D. N., p. 280).

Mais l'autorisation donnée à un agent de vendre des marchandises à un prix limite est de nature à faire considérer les ventes ainsi effectuées comme conclues en Angleterre.

Il en est de même si un agent recueille des com-

mandes en Angleterre et les soumet à la maison étrangère, laquelle l'autorise à conclure le contrat (affaire Wilcock contre Pinto et Cie, in S. D. N., p. 280).

On considère que l'acceptation d'une offre constitue un contrat lorsqu'elle a été notifiée à l'offrant. Si cette notification émane d'Angleterre, le contrat est conclu en Angleterre.

Il en est ainsi, par exemple, si les commandes recueillies par un agent en Angleterre sont soumises à la maison étrangère qui fixe le prix et notifie, le cas échéant, son acceptation en double exemplaire au représentant, lequel expédie par la poste un de ces exemplaires au client. L'acceptation étant mise à la poste en Angleterre, la maison étrangère est considérée comme exerçant une activité commerciale en Angleterre, et passible de l'impôt (affaire Belfour contre Mace, in S. D. N., p. 281).

Donnent lieu, en général, à imposition les ventes effectuées par un représentant muni d'une procuration ou par un agent disposant d'un stock appartenant à l'entreprise étrangère.

Ne sont pas imposables, par contre, les maisons étrangères qui effectuent des opérations en Angleterre par l'intermédiaire de courtiers ou commissionnaires, à condition, toutefois, que ces agents aient reçu la commission habituelle pour les services qu'ils ont rendus (*Finance Act* de 1925, art. 17, *Bulletin de statistique et législation comparée*, 1925).

Il en est de même pour les opérations réalisées

par l'intermédiaire de voyageurs de commerce, se bornant à recueillir des commandes dont l'acceptation n'a pas lieu à l'intérieur du Royaume-Uni.

*Ventilation des bénéfices.* — Les entreprises étrangères, effectuant des opérations dans le Royaume-Uni, ne sont passibles de l'impôt que sur leurs profits de source anglaise, dont la détermination pose le problème de la *ventilation des bénéfices*.

La méthode de ventilation exigée en principe est celle de la comptabilité séparée, mais la loi (règle générale n° 8 de l'*Income-Tax Act* de 1918) admet dans certains cas la méthode du pourcentage du chiffre d'affaires.

La règle n° 12 dispose en outre que la taxation peut être opérée sur la base du bénéfice que réaliserait une entreprise autonome effectuant la même catégorie d'opérations.

On peut enfin avoir recours à tout procédé reconnu rationnel (nombre de kilomètres parcourus pour les compagnies de chemin de fer, fret pour les entreprises de navigation, etc...) (S. D. N., p. 290).

c) *Exemption réciproque des compagnies étrangères de navigation maritime.* — Des accords d'exemption réciproque ont été conclus avec l'Allemagne, le Canada, les U. S. A., la France, la Grèce, la Hollande, la Norvège, les Pays-Bas, la Suède, etc...

5° *Cédule E : Revenus tirés d'un emploi au service d'autrui.* — Les salaires de source anglaise sont soumis à l'impôt quelle que soit la résidence

des bénéficiaires. D'autre part, les salariés résidant en Angleterre sont imposables à raison de l'ensemble des rémunérations qu'ils perçoivent, même si elles proviennent de l'étranger.

### § 3. — *Taux de l'impôt. — Abattements.*

Le taux de l'impôt (*standard rate*) est fixé pour chaque année d'imposition.

Il s'applique uniformément à toutes les cédules, mais les personnes résidant en Angleterre bénéficient de nombreux abattements :

1<sup>o</sup> Déduction du cinquième du revenu du travail dans la limite d'un maximum de 300 livres ;

2<sup>o</sup> Imposition des 175 premières livres à la moitié du taux normal ;

3<sup>o</sup> Divers abattements personnels (100 livres pour un célibataire, 150 livres pour un ménage, 50 livres pour le premier enfant et 40 livres pour chaque enfant à partir du deuxième, 25 livres pour tout « parent » à charge, etc...) ;

4<sup>o</sup> Déduction des primes d'assurances sur la vie ;

5<sup>o</sup> Dégrèvement partiel pour les revenus déjà soumis à l'impôt sur le revenu d'un Dominion britannique.

Les abattements ci-dessus, à l'exception du dégrèvement concernant l'impôt des Dominions, ne sont pas accordés aux personnes qui ne résident pas dans le Royaume-Uni.

Le revenu de ces contribuables est taxé au taux normal intégral.

Il est fait exception, toutefois, pour divers rede-

vables et, en particulier, pour les ressortissants britanniques (S. D. N., p. 273).

#### § 4. — *Surtaxe.*

Les personnes physiques disposant d'un revenu supérieur à 2.000 livres sont passibles de l'impôt à un taux plus élevé que le « *standard rate* ». La différence entre le montant total de l'impôt payable pour un revenu dépassant 2.000 livres et la somme qui aurait dû être payée si l'impôt avait été établi seulement au taux normal constitue la surtaxe (S. D. N., p. 275).

L'assujettissement à la surtaxe ne dépend pas du lieu de la résidence des contribuables. Les personnes résidant hors du Royaume-Uni dont les revenus de source anglaise dépassent 2.000 livres sont assujetties à la surtaxe au même titre que les contribuables résidant en Angleterre (S. D. N., p. 276).

#### § 5. — *Conventions internationales en vue d'éviter la double imposition.*

Le *Finance Act* de 1930 (1) permet au Gouvernement britannique de conclure librement des accords internationaux en vue d'éviter la double imposition, à condition que ces conventions n'exemptent pas de l'impôt du Royaume-Uni les bénéfices ou profits qui :

---

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1931, p. 118.

« 1<sup>o</sup> Proviennent de la vente de marchandises d'un stock se trouvant dans le Royaume-Uni ;

« 2<sup>o</sup> Reviennent à une personne résidant dans le Royaume-Uni ;

« 3<sup>o</sup> Reviennent à une personne ne résidant pas dans le Royaume-Uni, soit par l'entremise directe ou indirecte d'une succursale ou d'une direction dans le Royaume-Uni, soit par l'intermédiaire d'une agence dans le Royaume-Uni lorsque l'agent détient et utilise effectivement une autorisation générale pour négocier et conclure des contrats » (S. D. N., p. 281, note).

La nationalité a une influence minime en matière d'impôts anglais sur les revenus.

Elle ne semble prise en considération que pour déterminer le droit à certains abattements (Cf. p. 346).

L'étendue de l'obligation fiscale dépend de la situation des contribuables et non de la nature des revenus.

Les profits de source anglaise sont soumis à l'impôt quelle que soit la nationalité ou la résidence des bénéficiaires.

D'autre part, les personnes ayant une résidence en Angleterre sont imposables, pour la totalité de leurs revenus même produits à l'étranger.

Ce système a le mérite d'être très homogène.

Il peut provoquer néanmoins des doubles impositions internationales.

En effet, les revenus de source étrangère dont



bénéficient les contribuables résidant en Angleterre sont passibles de l'income-tax et, le cas échéant, de la surtaxe bien qu'ils aient déjà supporté un impôt réel cédulaire au lieu de leur production.

De plus, les revenus de source anglaise dont bénéficient les contribuables n'ayant aucune résidence dans le Royaume-Uni sont atteints par la surtaxe bien qu'ils puissent être soumis à un impôt de même nature au lieu du domicile des bénéficiaires.

On remarquera, toutefois, que la surtaxe ne frappant que les revenus de plus de 2.000 livres, ce dernier cas de double imposition doit se présenter assez rarement.

## SECTION II. — ALLEMAGNE (1).

Aussi bien pour l'impôt sur le revenu applicable aux personnes physiques (*Einkommensteuer*) que pour l'impôt sur le revenu des sociétés (*Körperschaftsteuer*), la législation allemande distingue une obligation fiscale illimitée (application de l'impôt à l'ensemble du revenu des contribuables, quelle qu'en soit la source) et une obligation fis-

---

(1) Cf. S. D. N., t. 1, p. 63 et s. — Texte codifié des lois fondamentales de l'impôt allemand sur le revenu (*Bulletin de législation comparée* de 1930, vol. 108, p. 1298 et s. — Ordonnance du 8 décembre 1931, *Bulletin de législation comparée* de 1931, p. 1159).

cale limitée (imposition des seuls revenus produits sur le territoire allemand) (1).

1. — *Obligation fiscale illimitée.*

L'obligation fiscale illimitée existe en ce qui concerne l'*einkommensteuer* lorsque la personne physique imposable a dans le Reich un domicile, ou sa résidence habituelle, c'est-à-dire lorsqu'elle y séjourne pendant plus de six mois chaque année. Dans ce cas l'obligation fiscale s'étend également aux six autres mois.

Les fonctionnaires du Reich et des pays, les membres de la force armée et de la marine qui ont leur domicile de service à l'étranger sont également soumis à l'obligation fiscale illimitée.

En ce qui concerne le *Korperschaftsteuer*, il y a obligation fiscale illimitée lorsque le siège social ou le siège de direction de la société imposable se trouve en Allemagne.

« Selon la législation fiscale allemande, une personne a un domicile dans le lieu où elle possède une habitation dans des conditions qui permettent de conclure à l'intention de conserver cette habitation, et une résidence habituelle dans le lieu où cette personne séjourne dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de ne pas séjourner dans ce lieu ou dans ce pays simplement à titre passager » (S. D. N., I, p. 64).

---

(1) Le système allemand comprend également un impôt sur la fortune (*Vermogensteuer*) destiné à surtaxer les revenus consolidés par la possession d'un capital.

« Le siège social d'une société est le lieu que désignent comme tel le contrat de société ou les statuts. On entend par siège de la direction le lieu dans lequel se trouve le centre de toute la haute direction commerciale » (S. D. N., p. 64).

Lorsque les conditions concernant l'obligation fiscale illimitée se trouvent remplies, sont considérées comme revenus et sont soumis à l'impôt quelle que soit leur provenance territoriale :

« 1<sup>o</sup> Les revenus tirés d'une exploitation agricole, forestière, horticole ou d'une autre exploitation du sol n'ayant pas de caractère commercial ;

« 2<sup>o</sup> Les revenus tirés d'une exploitation commerciale ou industrielle ;

« 3<sup>o</sup> Les revenus provenant de l'exercice d'une autre activité professionnelle indépendante ;

« 4<sup>o</sup> Les revenus du travail salarié ;

« 5<sup>o</sup> Les revenus de capitaux ;

« 6<sup>o</sup> Les revenus provenant de la location ou de l'affermage de biens immobiliers, d'objets et de droits, y compris la valeur locative de l'habitation dans un immeuble appartenant au contribuable ;

« Dans la catégorie des objets rentrent le matériel d'exploitation agricole, les biens mobiliers de l'exploitation et toute installation servant à l'exercice d'une activité professionnelle indépendante ;

« Dans la catégorie des droits rentrent les droits d'auteurs littéraires ou artistiques et les brevets d'invention ;

« 7<sup>o</sup> Les autres émoluments périodiques ;

« 8<sup>o</sup> Certaines autres rémunérations de services »  
(S. D. N., p. 64).

## 2. — *Obligation fiscale limitée.*

Lorsque les conditions concernant l'obligation fiscale illimitée ne sont pas réunies, c'est-à-dire lorsqu'une personne physique n'a ni son domicile, ni sa résidence habituelle en Allemagne et que ni le siège social ni le siège de la direction d'une société ne se trouvent situés dans le Reich, on se trouve en présence d'une obligation fiscale limitée qui s'étend exclusivement aux revenus de source allemande.

« Sont considérés comme revenus de source allemande ; (Texte codifié, § 3 b)

« 1<sup>o</sup> Les revenus tirés d'une exploitation agricole et forestière située en Allemagne ;

« 2<sup>o</sup> Les revenus tirés d'une exploitation commerciale ou industrielle pour laquelle on entretient en Allemagne un établissement ou un représentant permanent ;

« 3<sup>o</sup> Les revenus tirés de la location ou de l'affermage de biens immobiliers, d'objets et de droits se trouvant en Allemagne ou immatriculés dans un livre ou registre public allemand ;

« 4<sup>o</sup> Les revenus tirés de l'exercice en Allemagne d'une autre activité professionnelle indépendante ;

« 5<sup>o</sup> Les revenus d'un travail salarié qui est ou a été exécuté en Allemagne ;

« 6<sup>o</sup> Les revenus d'hypothèques, créances foncières et autres créances ou droits qui sont garantis

par des biens fonciers allemands ou des droits immobiliers allemands ;

« 7<sup>o</sup> Les dividendes, intérêts, produits et autres bénéfices afférents à des actions, des parts minières, des parts bénéficiaires allemandes, ainsi qu'à des actions de la Reichsbank, de sociétés coloniales allemandes, de compagnies allemandes d'exploitation minière qui possèdent la personnalité morale, de coopératives allemandes et de sociétés allemandes à responsabilité limitée ; est exclu le produit des actions de préférence de la Société des Chemins de Fer du Reich allemand ;

« 8<sup>o</sup> Les revenus provenant de la participation, en qualité de commanditaire, à une entreprise commerciale allemande ;

« 9<sup>o</sup> Les revenus tirés de certaines opérations de vente, qui sont réalisées à l'occasion de la vente d'immeubles allemands, ainsi que de droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit civil sur les immeubles ;

« 10<sup>o</sup> Les émoluments payés périodiquement par des caisses publiques allemandes en considération des services actuels ou antérieurs, pour autant que ces émoluments ne tombent pas sous le coup du n<sup>o</sup> 5 » (S. D. N., p. 64 et 65).

### 3. — *Imposition des entreprises étrangères en Allemagne.*

a) *Entreprises ayant en Allemagne un établissement ou un représentant permanent.* — « Ce n'est que dans le cas où l'entreprise étrangère a en Allemagne un établissement ou un représentant per-

manent qu'elle est imposée en raison de revenus tirés de l'exploitation industrielle ou commerciale en Allemagne.

« D'après le droit fiscal allemand, il convient de considérer comme *établissement stable* toute construction ou installation fixe qui sert à l'exercice d'une activité commerciale ou industrielle stable ; outre le centre de direction sont considérés comme établissements les succursales, les ateliers de fabrication, les bureaux d'achats et de vente, les comptoirs et les autres installations servant à l'exercice de l'activité commerciale ou industrielle, par l'entrepreneur lui-même, ses associés, ses fondés de pouvoir ou autres représentants permanents.

« La forme juridique sous laquelle est constitué l'établissement en Allemagne d'une entreprise étrangère n'est pas un élément déterminant ; on considère également comme établissement stable une société filiale, juridiquement indépendante, si elle constitue avec l'entreprise étrangère une unité économique ou si elle est sous la domination de cette dernière au point de vue financier, économique et administratif » (S. D. N., p. 76).

Une représentation permanente en Allemagne peut, dans certains cas, autoriser l'imposition.

Mais n'entraîne aucune obligation fiscale le simple fait, pour une entreprise étrangère, d'entretenir des relations commerciales en Allemagne par l'intermédiaire d'un courtier pourvu d'une personnalité distincte.

*Ventilation des bénéfices.* — Le problème de la ven-



tilation des bénéfices se pose pour l'imposition des entreprises soumises à l'obligation fiscale limitée aux revenus de source allemande, lorsqu'elles exercent leur activité à la fois en Allemagne et à l'étranger.

D'après l'article 34 du texte codifié, si l'exploitation imposable est la succursale d'une entreprise étrangère, on peut prendre comme base pour la détermination du bénéfice les profits que réaliseraient des entreprises allemandes similaires si elles étaient indépendantes.

Ce texte dispose, en outre, qu'en aucun cas le bénéfice imposable en Allemagne ne pourra être inférieur à l'intérêt normal du capital affecté à la succursale allemande. Il est spécifié que l'on doit considérer comme capital, « outre le capital d'établissement, le capital d'exploitation courant, notamment les marchandises, produits et approvisionnements » (Cf. art. 34).

C'est là une disposition très intéressante qui n'existe pas en droit fiscal français.

b) *Entreprises n'ayant en Allemagne ni établissement ni représentant permanent.* — Bien que n'ayant en Allemagne, ni établissement ni représentant permanent, les entreprises étrangères peuvent y être soumises à l'impôt à raison des revenus de source allemande dont elles bénéficient. Il en est ainsi, en particulier, pour les intérêts, dividendes, revenus d'immeubles ou de mines, de trusts, de brevets d'invention, etc...

Les entreprises ayant un « établissement » en Allemagne sont, bien entendu, imposables à la

fois pour les revenus des catégories ci-dessus et pour leurs bénéfices industriels ou commerciaux.

#### 4. — *Influence de la nationalité.*

Le droit fiscal allemand ne fait, en principe, aucune différence entre les contribuables étrangers et nationaux.

L'article 4 du texte codifié pour l'*Einkommensteuer* et l'article 8 de la loi du 10 août 1925 (1) pour le *Körperschaftsteuer* prévoient que si un Etat étranger impose le revenu d'un Allemand ou d'une société ayant son siège en Allemagne, plus fortement que le revenu de ses propres ressortissants ou des sociétés dont le siège ou le lieu de direction se trouve sur son territoire, le ministre des Finances du Reich pourra prescrire une imposition plus forte des revenus réalisés en Allemagne par les ressortissants ou les sociétés du dit Etat.

L'article 9 de la loi du 10 août 1925 (relative à l'impôt sur le revenu des sociétés) exempte diverses collectivités telles que coopératives, sociétés de bienfaisance, associations professionnelles, etc...

Ce texte prévoit que l'exonération n'est pas applicable aux sociétés dont le siège et le lieu de direction se trouvent à l'étranger.

Il s'ensuit que les collectivités étrangères ne peuvent en principe bénéficier de ces exonérations.

#### 5. — *Conventions internationales.*

Comme en France, de nombreux accords inter-

---

(1) *Bulletin de législation comparée*, 1930, p. 1298 et s.

nationaux ont exempté les entreprises étrangères de navigation maritime (en particulier ceux du 17 août 1927 avec la France et du 27 juin 1929 avec la Grande-Bretagne).

Des conventions internationales pour éviter les doubles impositions ont été conclues avec de nombreux pays, en particulier avec la Suisse le 24 mars 1923 (1), avec la ville libre de Dantzig le 15 novembre 1923 (2), avec l'Italie le 31 octobre 1925 (3), avec la Suède le 25 avril 1928 (4).

En principe, ces conventions prévoient que les impôts frappant les revenus fonciers sont perçus dans l'Etat où les immeubles sont situés.

Les impôts qui atteignent l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou de toute autre profession sont exigibles dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve l'exploitation, même si l'entreprise exerce son activité dans l'autre pays sans y avoir de succursale. Si l'entreprise a un siège d'exploitation dans les deux pays, chacun perçoit l'impôt sur les bénéfices réalisés sur son territoire.

Les revenus provenant du travail, y compris celui des professions libérales, sont soumis à l'impôt dans le pays où l'activité personnelle s'exerce, exception faite des salaires versés par l'Etat ou les provinces qui doivent être soumis à l'impôt exclusivement dans le pays débiteur.

---

(1) *Annuaire de législation étrangère* de 1923, p. 245.

(2) *Annuaire de législation étrangère* de 1923, p. 245.

(3) *Annuaire de législation étrangère* de 1925, p. 16 et s.

(4) *Annuaire de législation étrangère* de 1928, p. 31.

L'impôt allemand n'établit aucune différence entre les diverses catégories de revenus au sujet de l'étendue de l'obligation fiscale. La situation des redevables est seule prise en considération. Les personnes ou sociétés domiciliées ou résidant en Allemagne sont imposables sur la totalité de leurs profits, même de provenance étrangère.

D'autre part, les revenus de source allemande sont passibles de l'impôt quel que soit le domicile ou la résidence des bénéficiaires.

Ce système très homogène peut néanmoins provoquer des doubles impositions internationales.

En effet, les profits de source étrangère sont soumis à l'impôt au tarif plein, bien qu'ils aient déjà fait l'objet d'une taxation au lieu de leur production.

D'autre part, les revenus acquis à des bénéficiaires domiciliés à l'étranger sont imposés suivant le taux général, bien qu'ils puissent être taxés une nouvelle fois au lieu du domicile des intéressés.

Les propositions des experts de la S. D. N. (Cf. *supra*, p. 328) ne sont pas applicables à un pays comme l'Allemagne qui a recours à l'impôt unique sur le revenu.

Mais, afin de remédier à la double imposition, il faudrait que les revenus de source étrangère et les revenus de source nationale perçus par des contribuables domiciliés à l'étranger soient soumis à une taxation réduite.

### SECTION III. — BELGIQUE (1).

Le système belge d'impôts sur les revenus comprend trois impôts cédulaires :

La contribution foncière,

La taxe mobilière,

Et la taxe professionnelle.

La loi du 13 juillet 1930 a remplacé l'impôt complémentaire sur les revenus qui existait jusque-là par un impôt indiciaire basé sur les signes extérieurs de richesse (habitation, mobilier, domestiques, chevaux, automobiles, etc...).

Sont assujettis aux impôts cédulaires :

« 1<sup>o</sup> Les revenus de tous les biens immobiliers ou mobiliers produits ou recueillis en Belgique, alors même que le bénéficiaire n'y aurait pas son domicile ou sa résidence.

« 2<sup>o</sup> Les revenus des personnes domiciliées ou résidant en Belgique alors même que les revenus seraient produits ou recueillis à l'étranger » (S. D. N., II, p. 53).

#### 1. — *Domicile. — Résidence.*

Au sens de la législation fiscale belge, le *domicile* d'un particulier est au « lieu où se trouve le siège de ses intérêts civils ; c'est généralement là qu'il est inscrit aux registres de la population ou qu'il est électeur, c'est là aussi qu'il se déclare domicilié dans les actes authentiques » (p. 53).

---

(1) Cf. S. D. N., t. 2, p. 53 et s.

Le droit fiscal belge ne distingue donc pas le domicile civil du domicile fiscal.

« La *résidence*, par contre, est le lieu où une personne habite réellement et habituellement ; c'est un état de fait qui s'attache à un séjour de quelque durée. Le plus souvent, domicile et résidence se confondent.

« Quant aux sociétés, c'est le lieu de leur siège social ou de leur principal établissement qui est déterminant pour fixer leur domicile. Le principal établissement est celui où se concentre l'individualité juridique, où s'exerce l'impulsion génératrice et le contrôle supérieur, où s'encaissent les bénéfices et où se réunissent les actionnaires. Le plus souvent, c'est là aussi que se trouve le siège social ; quand les statuts en fixent un autre, celui-ci est parfois plus apparent que réel. Dans ce dernier cas, le principal établissement s'entend du lieu où se trouvent réunis les principaux éléments constituant la direction ou gérance, c'est-à-dire les bureaux, spécialement ceux de la Direction proprement dite, du service commercial et de la comptabilité centrale » (p. 53 et 54).

## 2. — *Contribution foncière.*

La contribution foncière s'applique uniquement aux immeubles bâtis ou non bâtis situés en Belgique.

## 3. — *Taxe mobilière.*

La taxe mobilière ou impôt sur le revenu des capitaux mobiliers est un impôt réel dû indépendamment de la nationalité des redevables chaque



fois que les revenus imposables se manifestent en Belgique.

On distingue quatre catégories de revenus imposables :

1<sup>o</sup> Les revenus d'actions ou parts quelconques, d'obligations ou autres créances, de prêts à la charge des sociétés par actions, civiles ou commerciales ayant en Belgique leur siège social ou leur principal établissement administratif ;

2<sup>o</sup> Les revenus des titres émis par l'Etat belge, les provinces, les communes et autres organismes ou établissements publics ;

3<sup>o</sup> La troisième catégorie comprend :

a) Les revenus de capitaux investis dans toutes affaires commerciales, industrielles ou agricoles, exploitées autrement que par les sociétés visées dans la 1<sup>re</sup> catégorie et à l'exclusion des capitaux engagés, soit par les exploitants eux-mêmes dans leurs affaires personnelles, soit par des associés actifs dans les sociétés de personnes ayant une personnalité juridique.

b) Les revenus de toutes créances et prêts à la charge des personnes physiques et des sociétés autres que par actions, résidant ou domiciliées en Belgique.

Rentrent dans cette catégorie les revenus de toutes créances à la charge :

Des sociétés belges autres que les sociétés par actions ;

Des particuliers, groupes ou associations de fait exerçant en Belgique une industrie, un commerce ou une exploitation quelconque ;

Des sociétés étrangères par actions, ayant un établissement en Belgique ;

c) Des revenus des sommes d'argent déposées en Belgique soit dans des établissements de banque, de change, de crédit, de consignation ou d'épargne, soit chez des banquiers, notaires, agents d'affaires ou autres dépositaires ;

4<sup>o</sup> Enfin, sont également soumis à la taxe mobilière « les revenus de rentes et valeurs mobilières étrangères, de créances sur l'étranger encaissés ou recueillis en Belgique par toute personne quelconque, ou encaissés ou recueillis à l'étranger par des personnes physiques ou morales domiciliées ou résidant dans le pays » (S. D. N., p. 58).

Sous certaines conditions, l'impôt n'est cependant pas exigible sur les revenus des valeurs étrangères déposées en Belgique par des personnes physiques ou morales n'ayant en Belgique ni résidence, ni domicile, ni établissement (S. D. N., p. 56 et s.).

La taxe mobilière présente donc beaucoup d'analogies avec l'impôt français sur le revenu des capitaux mobiliers.

On remarquera, cependant, qu'elle ne frappe les sociétés étrangères par actions, que pour les revenus des créances ou des prêts dont leurs établissements belges peuvent avoir la charge.

Ces collectivités sont, en effet, passibles de la taxe professionnelle pour les bénéfices réalisés par les établissements qu'elles exploitent en Belgique.

#### 4. — *Taxe professionnelle.*

« Sont redevables de la taxe professionnelle les personnes physiques ou juridiques, les sociétés sans personnalité morale et les associations de fait ou communautés :

« a) Qui bénéficient en Belgique, soit de revenus provenant d'exploitations industrielles, commerciales ou agricoles quelconques, soit de profits, quelle que soit leur dénomination, des professions libérales, charges ou offices et de toutes occupations lucratives ;

« b) Qui, à titre de débitrices de rémunérations diverses (traitements, salaires, pensions, rentes viagères, etc...), les paient en Belgique, même si les bénéficiaires résident à l'étranger. »

Les sociétés étrangères par actions sont en principe imposées à la taxe professionnelle pour les bénéfices réalisés par leurs établissements exploités en Belgique.

Les sociétés belges doivent, par contre, la taxe mobilière sur les revenus qu'elles distribuent et la taxe professionnelle sur le surplus de leurs bénéfices.

Les entreprises belges sont imposables sur la totalité de leurs bénéfices de toutes provenances, mais les profits de source étrangère sont passibles d'un taux réduit.

a) *Conditions d'imposition des entreprises étrangères en Belgique.* — Une entreprise étrangère est imposable en Belgique dès qu'elle y possède un établissement quelconque.

« Le mot *établissement* doit être compris dans son

acception la plus étendue » (S. D. N., II, p. 61).

Au sens de la législation fiscale belge, on considère comme établissement une succursale, une agence, un bureau d'achats, une représentation notoire et publique par des agents attitrés et, en règle générale, un siège permanent d'opérations quelconques (p. 77 et 88).

Dans cet ordre d'idées constitue un « établissement » :

Un bureau par l'intermédiaire duquel une entreprise étrangère effectue des achats de matériel, recrute du personnel, règle les commandes et liquide les traitements payables en Belgique (p. 77) ;

Une agence belge d'une société étrangère de chemin de fer chargée de la vente de billets et de carnets d'abonnements (p. 77).

A également été regardée comme possédant un établissement dans le pays une firme étrangère ayant des filiales en Belgique, qui détient, dans les locaux de ces filiales, un stock de marchandises qu'elle assure elle-même contre l'incendie (p. 77).

Une firme étrangère est encore imposable quand elle a en Belgique un agent à demeure, dépositaire ou non, qui traite en son nom (p. 77).

Enfin, on considère comme ayant un établissement en Belgique la société étrangère qui se révèle dans les écritures d'un agent par le papier à lettres employé par ce dernier, par des réclames, une comptabilité, une plaque ou une enseigne, ou de toute autre manière (p. 77).

Les maisons étrangères effectuant des opérations en Belgique par l'entremise de commissionnaires

ou courtiers ne sont pas considérées, en principe, comme y possédant un établissement. Il faut, toutefois, que ces intermédiaires se bornent à prendre des ordres et à les transmettre à la firme étrangère sans que celle-ci soit révélée au public par une mention sur leur papier à lettre, par une enseigne ou une plaque posée à leur demeure (p. 78).

Les opérations effectuées par l'entremise de voyageurs de commerce ne donnent pas lieu à imposition en Belgique des entreprises qu'ils représentent, mais ces agents sont personnellement redevables d'une taxe professionnelle de 200 fr. au minimum qu'ils doivent acquitter avant l'exercice de leur profession en Belgique (p. 78).

b) *Ventilation des bénéfices.* — Les firmes étrangères sont imposables pour les profits qui résultent de toutes les opérations traitées par leurs « établissements » situés en Belgique. La question de la ventilation des bénéfices se pose pour les entreprises étrangères qui exploitent à la fois des « établissements » en Belgique et à l'étranger.

La législation fiscale belge prévoit, pour la ventilation des bénéfices, à côté des méthodes habituelles de comptabilité séparée et de répartition fractionnaire, un système très intéressant de taxation forfaitaire basée sur des signes extérieurs (nombre d'ouvriers ou d'employés, pourcentage des primes encaissées pour les compagnies d'assurances, etc...) (p. 84).

c) *Exemption des compagnies étrangères de navigation maritime.* — Le gouvernement belge peut conclure avec les Etats étrangers des accords

d'exemption réciproque en faveur des entreprises de navigation. Des conventions de cette nature ont été ainsi conclues avec la Norvège, le Danemark et l'Islande, la Finlande, la Suède, la France, etc...

#### 5. — *Impôt complémentaire personnel.*

L'impôt complémentaire dû exclusivement par les personnes physiques est basé depuis 1930 sur des indices-dépenses que l'on rencontre communément chez la plupart des contribuables et qui décèlent le train de vie apparent (p. 69).

Les contribuables dont le revenu réel est supérieur à 100.000 fr. sont cependant imposables d'après ce revenu. L'impôt complémentaire est dû par toute personne, quelle que soit sa nationalité, domiciliée ou résidant en Belgique dans le cours du 1<sup>er</sup> trimestre de l'année d'imposition, et dont le revenu, déterminé par application aux signes extérieurs retenus, des coefficients appropriés, dépasse un minimum variable suivant les communes.

#### 6. — *Influence de la nationalité.*

La nationalité est sans influence essentielle sur l'assiette des impôts belges sur le revenu. Les étrangers sont soumis aux mêmes impôts et d'après les mêmes taux que les Belges. Cependant, nous avons vu qu'il existait une différence dans la taxation des sociétés belges par actions (relevant surtout de la taxe mobilière) et des collectivités étrangères de même nature (imposables surtout à la taxe pro-



fessionnelle). Le taux de ces deux impôts n'est pas sensiblement différent.

7. — *Conventions internationales pour éviter la double imposition.*

La Belgique a conclu des conventions avec le Grand-Duché de Luxembourg, la France et l'Italie, en vue d'éviter les doubles impositions.

Au point de vue de la taxation des profits suivant leur origine territoriale, le système belge d'impôts sur le revenu présente des caractéristiques analogues à celles du régime anglais et allemand.

L'étendue de l'obligation fiscale ne dépend pas de la nature des revenus imposables, mais de la situation des redevables.

On remarquera que les revenus de source étrangère sont passibles des impôts cédulaires en Belgique, si les bénéficiaires sont domiciliés sur le territoire belge. Ce procédé de taxation n'est pas conforme au vœu des experts de la S. D. N. (Cf. *supra*, p. 328) et peut provoquer des doubles impositions internationales.

En ce qui concerne les relations avec la France, ce danger est écarté par la convention franco-belge du 16 mai 1931.

#### SECTION IV. — ETATS-UNIS (1).

Le système fédéral américain d'impôts sur les revenus comprend principalement un impôt normal et une « supertaxe » applicable aux revenus qui dépassent 10.000 dollars (2).

##### 1. — *Application de l'impôt aux personnes physiques.*

Les ressortissants des U. S. A., même s'ils ne résident pas sur le territoire américain, sont imposables, en principe, sur leur revenu total net, de toute provenance territoriale (S. D. N., I, p. 129).

Cependant les revenus résultant de l'exercice à l'étranger de l'activité personnelle des citoyens américains ne sont soumis à l'impôt que si les intéressés ont résidé pendant six mois au moins aux Etats-Unis (p. 156).

Les étrangers résidant sur le territoire des U. S. A. sont assimilés aux citoyens américains (p. 129).

Les étrangers ne résidant pas aux U. S. A. ne sont imposables que sur les revenus de source américaine (p. 129).

*Résidence.* — On considère comme résidant aux U. S. A. les étrangers effectivement présents aux Etats-Unis, s'ils ont l'intention d'y faire un séjour

---

(1) Cf. S. D. N., t. 1, p. 129 et s. *Revue de science et de législation financière*, 1914, p. 16.

(2) Il existe également des impôts spéciaux sur les sociétés anonymes et sur les compagnies d'assurances.

prolongé ne permettant pas de les considérer comme simplement de passage.

« Une intention vague, indéterminée quant à la durée, de retourner dans un autre pays n'est pas suffisante pour faire, de l'intéressé, un étranger de passage. S'il habite les Etats-Unis et n'a pas d'intention précise quant à son séjour, il est considéré comme ayant sa résidence aux Etats-Unis. Toute personne qui vient aux Etats-Unis dans un but bien défini qui peut, de par sa nature même, être promptement réalisé, est un étranger de passage. Mais si ses intentions sont telles qu'un séjour prolongé puisse être nécessaire à leur réalisation et si, pour cette raison, l'étranger s'établit temporairement aux Etats-Unis, il est considéré comme y résidant bien que son intention puisse être, à tout moment, de retourner au lieu de son domicile à l'étranger, lorsque l'objet de son voyage aux U. S. A. aura été réalisé ou lorsqu'il aura abandonné son projet. Un étranger dont le séjour aux U. S. A. est limité par les lois sur l'immigration à une période déterminée n'est pas considéré comme résidant aux U. S. A. » (p. 130).

## 2. — *Application de l'impôt aux sociétés.*

Les sociétés américaines sont imposables sur la totalité de leurs revenus de sources étrangères aussi bien que nationales (p. 131).

Les sociétés étrangères ne sont imposables que pour leurs revenus de source américaine (p. 131).

On considère comme sociétés américaines les collectivités organisées aux U. S. A., ou conformé-

ment à la loi des U. S. A. ou de tout Etat ou territoire américain.

### 3. — *Conditions de l'imposition des entreprises étrangères.*

Ce qui implique l'assujettissement à l'impôt d'un étranger ne résidant pas aux U. S. A. ou d'une société étrangère, c'est le fait de tirer un revenu de sources se trouvant à l'intérieur des U. S. A. et non d'exercer un métier ou un commerce aux Etats-Unis (p. 141).

Dès lors, les bureaux d'achats exploités aux U. S. A. ne donnent pas lieu à imposition, si la revente des marchandises est effectuée à l'étranger (p. 192).

Il en est de même des bureaux d'études, de renseignements, de statistiques et, en général, de tous organismes où ne sont pas effectivement réalisés des bénéfices, bien que leurs opérations contribuent à accroître les profits des entreprises dont ils dépendent (p. 192).

En ce qui concerne les manufactures, les bénéfices provenant des opérations industrielles de fabrication effectuées aux U. S. A. peuvent seuls être soumis à l'impôt.

On considère que les bénéfices sont réalisés au lieu où les marchandises sont vendues. Il en résulte que « lorsque des marchandises sont achetées dans un pays étranger et vendues aux Etats-Unis, le revenu tiré de l'opération est attribué intégralement aux U. S. A. » (p. 190).

En ce qui concerne les ventes effectuées par l'in-

termédiaire de représentants, tout comme en droit fiscal anglais, il convient de rechercher le lieu où se forme le contrat.

L'impôt n'est exigible que si la vente est conclue aux U. S. A.

Il en est ainsi, en règle générale, pour les opérations effectuées, par un représentant muni d'une procuration ou par un agent disposant d'un stock appartenant à l'entreprise étrangère. Mais, en principe, le contrat n'est pas formé aux Etats-Unis, si les ventes sont effectuées par l'intermédiaire de courtiers, de commissionnaires ou de voyageurs de commerce.

a) *Ventilation des bénéfices.* — Les entreprises étrangères ne sont imposables que pour leurs profits de source américaine.

Le problème de la ventilation des bénéfices se pose lorsqu'elles exercent leur activité à la fois aux U. S. A. et à l'étranger.

La législation américaine contient une réglementation fort détaillée au sujet de la ventilation des bénéfices. Les méthodes de comptabilité séparée, de répartition fractionnaire et divers procédés empiriques peuvent être employés suivant les cas.

b) *Exemption des Compagnies étrangères de navigation.* — La loi américaine prévoit, sous réserves de réciprocité internationale, l'exemption des bénéfices provenant de l'exploitation des navires étrangers faisant escale aux U. S. A. (S. D. N., I, p. 197).

Nous rappelons que le premier traité conclu par la France pour l'exemption réciproque des entre-

prises de navigation maritime a été passé avec les Etats-Unis (Décret du 20 mai 1927).

4. — *Abattement pour charges de famille.*

Les contribuables résidant aux U. S. A. ou dans les pays limitrophes (Canada, Mexique) ont droit à un abattement sur leur revenu imposable de 400 dollars par personne à leur charge. Cette déduction ne s'étend pas aux non-résidents. Elle est indépendante de la nationalité des redevables (p. 142).

5. — *Précompte des impôts payés à l'étranger sur le montant de l'impôt fédéral.*

Afin d'éviter les doubles impositions internationales, la législation fiscale américaine prévoit, sous certaines conditions, le précompte sur le montant de l'impôt fédéral des sommes payées ou dues à l'étranger à titre d' « impôts sur le revenu (1), sur les bénéfices de guerre et sur les bénéfices extraordinaires par un ressortissant des U. S. A., une personne résidant aux U. S. A. ou une société nationale ».

Le précompte a lieu de plein droit en ce qui concerne les ressortissants américains et les sociétés nationales. Il est subordonné à la réciprocité internationale en ce qui concerne les étrangers résidant aux Etats-Unis.

---

(1) En ce qui concerne la France, l'impôt général sur le revenu, établi forfaitairement d'après la valeur locative, a été considéré comme donnant lieu à déduction, mais il n'en est pas de même de la taxe sur le chiffre d'affaires (S. D. N., t. 1, p. 161).



La France n'étant pas au nombre des Etats qui accordent des avantages analogues aux citoyens américains, le précompte n'est pas applicable en ce qui concerne les impôts payés en France par des Français résidant aux U. S. A.

En réalité, on ne retranche pas le montant des impôts effectivement payés ou dus à l'étranger.

Pour déterminer la somme à déduire, on applique à l'impôt fédéral, qui correspondrait à la totalité des revenus américains et étrangers des contribuables, la proportion existant entre les revenus de source étrangère et la totalité des revenus de toute provenance des intéressés.

#### 6. — *Supertaxe.*

La supertaxe frappe les revenus des personnes physiques, des « estates » (successions) et des « trusts » (propriétés en fidéicommiss), lorsqu'ils dépassent 10.000 dollars.

Elle est applicable aux ressortissants américains, quel que soit le lieu de leur résidence, et aux étrangers, seulement s'ils résident aux U. S. A. (S. D. N., p. 158).

En vue de garantir le recouvrement des impôts, il est prévu que les contribuables ne peuvent quitter le territoire des U. S. A. sans avoir obtenu du percepteur un certificat constatant qu'ils ont rempli les obligations prévues par les lois relatives aux impôts sur les revenus (Cf. S. D. N., p. 145).

Le système américain d'impôts sur les revenus

paraît, dans l'ensemble, traiter plus rigoureusement les nationaux que les étrangers.

C'est une des rares législations ayant adopté et maintenu le principe de l'imposition des nationaux quel que soit le lieu de leur domicile et de leur résidence.

Ce procédé suscite à l'égard des ressortissants américains de nombreux cas de doubles impositions internationales.

La législation américaine contient un intéressant système de précompte des impôts payés à l'étranger, dont la généralisation éviterait les doubles impositions internationales.

On remarquera que l'impôt normal (qui correspond à nos impôts cédulaires) s'applique en règle générale aux revenus produits à l'étranger perçus par les contribuables résidant aux U. S. A.

Ce mode d'imposition n'est pas conforme au vœu des experts de la S. D. N. et peut provoquer des doubles impositions internationales.

## SECTION V. — ITALIE (1).

Le système italien d'impôts sur les revenus comprend :

- 1<sup>o</sup> L'impôt sur la propriété non bâtie ;
- 2<sup>o</sup> L'impôt sur la propriété bâtie ;

---

(1) S. D. N., t. 2, p. 223 et s.

3<sup>o</sup> L'impôt sur les revenus de la richesse mobilière ;

4<sup>o</sup> L'impôt sur la richesse mobilière applicable aux revenus agricoles ;

5<sup>o</sup> L'impôt complémentaire et progressif sur le revenu global ;

6<sup>o</sup> L'impôt sur les célibataires de nationalité italienne.

1. — *Impôts sur la propriété non bâtie et sur la propriété bâtie.*

Les impôts sur la propriété non bâtie et sur la propriété bâtie frappent les immeubles et biens fonds situés en Italie, quelle que soit la nationalité, la résidence ou le domicile des propriétaires.

2. — *Impôt sur les revenus de la richesse mobilière.*

L'impôt sur les revenus de la richesse mobilière comprend quatre cédules :

*Catégorie A* : Revenus du capital seul.

*Catégorie B* : Revenus mixtes du capital et du travail.

*Catégorie C* : Revenus temporaires provenant du seul travail.

On distingue : 1<sup>o</sup> C1 : Revenus du travail seul de nature incertaine et variable (provenant de l'exercice des professions libérales).

2<sup>o</sup> C2 : Revenus du travail seul, de nature certaine et définie (traitements, pensions, rentes viagères).

*Catégorie D* : Pensions, allocations et traitements payés par l'Etat, les provinces, les municipalités, et les établissements publics.

L'impôt sur la richesse mobilière frappe les revenus de source italienne, sans tenir compte de la personnalité du bénéficiaire.

La loi établit une égalité complète de traitement entre les nationaux et les étrangers quel que soit leur domicile ou leur résidence.

On considère comme produits sur le territoire italien :

« a) Les revenus inscrits dans les bureaux de conservation des hypothèques du Royaume ou résultant d'un acte authentique nominatif dressé dans le Royaume ;

« b) Les traitements, pensions, annuités, intérêts et dividendes payés par l'Etat, les provinces, les communes, les établissements publics et les sociétés commerciales, industrielles, ou les compagnies d'assurances ayant leur siège dans le royaume (p. 227).

Les étrangers ne sont imposables à raison du produit de leur travail (intellectuel ou manuel) que s'ils ont leur domicile en Italie (V. ci-après ce qu'il convient d'entendre par domicile).

En outre, ils ne sont imposables que pour les seuls revenus résultant de l'activité par eux déployée en Italie (1).

« L'Administration italienne renonce à imposer les salaires perçus par les ouvriers quand ceux-ci

---

(1) Il est à remarquer, toutefois, que les salaires et autres rétributions analogues perçus à l'étranger sont à retenir pour l'assiette de l'impôt complémentaire (cf. *infra*, p. 380).

n'exercent pas des fonctions spéciales ou de confiance présentant un caractère permanent » (p. 149).

« c) Les revenus provenant d'industries, de commerces, d'emplois et de professions exercés dans le royaume, et, en général, toute espèce de revenu autre que foncier, quand ce revenu est produit dans le royaume ou dû par des personnes domiciliées ou résidant dans le royaume » (S. D. N., II, p. 227).

Ce dernier alinéa conduit à préciser ce qu'il faut entendre par « domicile » et par « résidence » et quels sont les cas où la loi considère qu'un bénéfice industriel, commercial ou professionnel est produit dans le royaume.

*Domicile et résidence.* — « La loi fiscale ne comporte aucune disposition spéciale définissant le domicile ou la résidence des contribuables ; les dispositions applicables, même *pour des fins fiscales*, sont celles qui figurent dans le Code civil italien dont l'article 16 définit le domicile comme étant le lieu dans lequel un individu possède le siège principal de ses affaires et de ses intérêts. Cette définition est applicable tant aux particuliers qu'aux sociétés ; donc pour ces dernières le domicile est le lieu dans lequel elles possèdent leur siège, lieu qui doit être spécifié dans l'acte constitutif, et dans les statuts. Une société dont l'acte constitutif a été dressé en Italie, mais qui établit son siège dans un pays étranger, n'est pas considérée comme domiciliée en Italie. Par contre, une société constituée à l'étranger qui fixe son siège en Italie est considérée comme domiciliée dans ce pays. »

En matière de résidence, l'article 16 du Code civil dispose que « la résidence d'une personne se trouve dans le lieu où elle demeure habituellement, c'est-à-dire le lieu où cette personne a, en général, l'habitude de vivre sans y posséder néanmoins le siège de ses affaires et intérêts. Il s'ensuit que la notion de résidence ne peut évidemment s'appliquer aux sociétés, mais seulement aux particuliers » (S. D. N., II, p. 227 et 228).

*Revenus produits en Italie. Conditions de l'assujettissement à l'impôt des entreprises étrangères.* — « L'existence ou la production de revenus dans le territoire italien doit être entendue en ce sens que le contribuable est assujetti à l'impôt pour tous les revenus qu'il perçoit dans le Royaume et aussi pour les revenus qu'il perçoit à l'étranger, quand le centre de son activité productive se trouve en Italie » (S. D. N., p. 228).

Il est fait exception à cette règle en ce qui concerne les succursales que les entreprises italiennes exploitent à l'étranger, à condition, toutefois, qu'une comptabilité spéciale soit tenue pour les opérations des dites succursales (p. 228).

Les étrangers (personnes physiques et morales) n'ayant pas en Italie le centre de leur activité sont imposables pour tous les revenus qu'ils perçoivent dans le Royaume dès l'instant qu'ils possèdent une « organisation productive stable » sur le territoire italien (p. 228).

Cette organisation peut consister en une succursale, un bureau d'achat, de vente ou de représen-



tation, une agence, un dépôt de marchandises, une usine de fabrication et enfin en un établissement industriel ou commercial quelconque « permettant de considérer que l'entreprise étrangère a transporté en Italie une partie de son activité pour l'y déployer de manière continue » (S.D.N., II, p. 243).

Si une entreprise étrangère opère en Italie par l'entremise d'un commissionnaire ou d'un courtier, elle n'est pas soumise à l'impôt sur la richesse mobilière. Ces intermédiaires travaillent, en effet, en leur nom propre et sont personnellement redevables de l'impôt.

En ce qui concerne les voyageurs de commerce que les maisons étrangères envoient en Italie pour visiter la clientèle et passer ou recevoir des commandes, la simple présence périodique, dans le Royaume, d'un agent de cette nature ne justifie pas l'imposition.

Les agents munis d'une procuration générale sont considérés, par contre, comme des représentants permanents autorisant la taxation des entreprises étrangères pour le compte desquelles ils opèrent. Il en est de même des agents effectuant des ventes de marchandises prélevées sur un stock appartenant à l'entreprise et situé en Italie. Il existe, en effet, dans ce cas un dépôt de marchandises constituant, par lui-même, une organisation stable qui justifie l'imposition (p. 250 et s.).

*Ventilation des bénéfices.* — Les sociétés n'ayant pas le centre de leur activité en Italie ne sont imposables que pour leurs profits de source ita-

lienne. Le problème de la ventilation des bénéfices se pose en ce qui les concerne si elles exercent leur activité, à la fois en Italie et à l'étranger.

La loi italienne relative à l'impôt sur la richesse mobilière ne contient aucune disposition spéciale en ce qui concerne la ventilation des bénéfices.

L'Administration a recours aux méthodes de comptabilité séparée, de répartition fractionnaire et aux divers procédés empiriques analogues à ceux utilisés en France.

En ce qui concerne les établissements de vente en Italie d'objets achetés ou fabriqués à l'étranger, le bénéfice imposable est seulement constitué par le gain résultant des ventes proprement dites.

Les entreprises de fabrication en Italie d'objets vendus à l'étranger sont seulement imposables sur les bénéfices de fabrication.

Le bénéfice imposable des bureaux d'achats exploités en Italie par des entreprises étrangères, correspond, en général, à « l'économie réalisée » par ces entreprises « par rapport au prix d'achat pratiqué couramment pour l'acquisition sur place, en Italie, du produit prêt à l'exportation. Dans la circonstance, en effet, l'entreprise étrangère obtient un prix de revient inférieur au prix courant, grâce précisément à l'activité du bureau et malgré les dépenses qu'elle encourt pour organiser ce dernier » (S. D. N., II, p. 261).

### 3. — *Impôt sur les revenus agricoles au titre de la richesse mobilière.*

Cet impôt s'applique uniquement aux revenus

agricoles provenant de bien fonds en Italie quels que soient la nationalité, le domicile ou la résidence des bénéficiaires.

#### 4. — *Impôt complémentaire.*

L'impôt complémentaire s'applique aux personnes physiques. Il frappe le revenu global des contribuables, dès l'instant qu'il dépasse 6.000 liras, quelles qu'en soient l'origine et la nature, d'après les règles ci-après :

« 1<sup>o</sup> Le revenu produit et consommé en Italie par le ressortissant italien ou l'étranger qui réside dans ce pays est soumis tout entier à l'impôt ;

« 2<sup>o</sup> Le revenu produit en Italie au bénéfice du ressortissant italien résidant à l'étranger est soumis à l'impôt ;

« 3<sup>o</sup> Le revenu produit à l'étranger au bénéfice du ressortissant italien résidant en Italie est soustrait à l'imposition pour la seule fraction consommée à l'étranger ;

« 4<sup>o</sup> Le revenu produit en Italie au bénéfice de l'étranger résidant à l'étranger est soumis à l'impôt ;

« 5<sup>o</sup> Le revenu produit à l'étranger au bénéfice d'un étranger résidant en Italie est soumis à l'impôt ;

« 6<sup>o</sup> Dans les cas où le ressortissant italien et l'étranger résident une partie de l'année en Italie et une partie de l'année à l'étranger, seule est soumise à l'impôt la fraction du revenu qui est produite et consommée en Italie » (S. D. N., II, p. 240).

Il est précisé, pour l'application des règles ci-

dessus, que l'étranger est censé « résider » en Italie « quand il y demeure depuis au moins un an » (p. 240).

5. — *Impôt sur les célibataires.*

Seuls les sujets italiens sont soumis à cet impôt, constitué par une taxe qui varie suivant l'âge des assujettis et par une majoration de moitié de l'impôt complémentaire.

6. — *Conventions internationales.*

Le gouvernement italien est autorisé à signer des accords d'exemption réciproque en faveur des entreprises de navigation maritime. D'autre part, divers traités ou conventions ont été conclus pour éviter les doubles impositions internationales, notamment avec la Tchécoslovaquie, la Belgique et la France.

Les impôts cédulaires italiens s'appliquent, en principe, aux seuls revenus produits sur le territoire national. Ce mode de taxation est, dès lors, conforme au vœu émis par les experts de la S.D.N.

L'impôt complémentaire frappe tous les revenus produits en Italie, même si les bénéficiaires n'y possèdent ni domicile, ni résidence. Ce procédé est, nous le savons, en contradiction avec les conclusions des experts et peut provoquer des doubles impositions internationales.

La convention du 16 juin 1930 remédie, en partie, à ces inconvénients en ce qui concerne les relations de l'Italie avec la France.

On remarquera que le système italien comporte des différences notables de taxation entre les étrangers et les nationaux (Cf. Impôt sur les célibataires applicable exclusivement aux Italiens ; Impôt complémentaire : revenus produits à l'étranger).

On voit qu'à l'exception de l'Italie, tous les pays sur lesquels a porté notre examen ont adopté, pour l'impôt normal sur le revenu et, le cas échéant, pour l'impôt de superposition le mode de taxation suivant :

Imposition de tous les profits de source nationale, quel que soit le domicile ou la résidence des bénéficiaires ;

Imposition des redevables domiciliés sur le territoire national d'après l'ensemble de leurs revenus, même de ceux provenant de l'étranger.

Ce système est, en général, appliqué aux profits de toutes catégories.

Les pays qui ont recours, à la fois, à des impôts cédulaires et à un impôt de superposition devraient cotiser les revenus d'origine étrangère au seul impôt complémentaire. La taxation des revenus produits à l'étranger aux impôts cédulaires peut en effet provoquer des doubles impositions internationales.

Elle a été condamnée par les experts de la Société des Nations et on ne peut que souhaiter voir leurs propositions adoptées par les divers pays.

A la vérité, l'impôt complémentaire en vigueur en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis ne frappe qu'une minorité de contribuables, ceux qui ont, en chiffres ronds, plus de 150.000 fr. de revenus au cours actuel du change.

Ces deux pays se trouveraient lésés s'ils abandonnaient la taxation cédulaire des revenus d'origine étrangère.

En effet, ces profits ne sont frappés par l'impôt de superposition que s'ils dépassent, cumulés avec les revenus de source nationale, le chiffre assez rarement atteint de 150.000 fr.

Mais les revenus d'origine étrangère devraient tout au moins bénéficier d'une taxation cédulaire réduite.

Il semble que l'adoption d'un tarif atténué pour les revenus produits à l'étranger soit également la seule solution pratique du problème de la double imposition dans les Etats, comme l'Allemagne, qui font appel à l'impôt unique sur le revenu.

En Italie, les impôts cédulaires ne s'appliquent, en principe, qu'aux profits de source nationale.

L'impôt complémentaire frappe tous les revenus produits en Italie, même si les bénéficiaires n'y sont pas domiciliés.

Dans le système français d'impôts cédulaires, une distinction est établie entre la nature des revenus, pour déterminer l'étendue de l'obligation fiscale.



Les bénéfices résultant de l'exploitation d'un établissement industriel ou commercial et de l'exercice d'une profession quelconque qui nécessite l'utilisation d'installations permanentes, sont imposables en France si l'établissement ou les installations en cause sont situés sur le territoire français.

Si les revenus sont produits de toute autre façon et, en particulier, s'ils proviennent d'un travail salarié, ils sont imposables en France quelle que soit leur origine, dès l'instant que les bénéficiaires y sont domiciliés.

Enfin, les revenus des capitaux mobiliers sont soumis à un régime tout à fait spécial de taxation.

D'autre part, l'impôt global sur le revenu n'atteint, en général, que les contribuables domiciliés sur le territoire national. Mais nous avons vu que les personnes possédant en France une ou plusieurs résidences sans y avoir leur domicile réel font l'objet d'une taxation réduite, en principe, aux revenus qu'elles sont censées dépenser dans notre pays.

Le système préconisé par les experts de la Société des Nations n'est donc intégralement adopté par aucun des pays auxquels nous avons limité notre étude.

Et d'ailleurs ce procédé ne suffirait pas à lui seul à éviter les doubles impositions.

Il faudrait encore que les deux taxations, cédulaire et complémentaire soient « dosées », si l'on peut s'exprimer ainsi, de la même façon dans les

divers pays, c'est-à-dire que le rapport de la taxation cédulaire à la taxation complémentaire soit constant pour tous les Etats.

Il est certain, par exemple, que vis-à-vis de la France l'Angleterre serait défavorisée si elle soumettait les revenus d'origine étrangère seulement à la surtaxe.

La surtaxe n'atteint en effet que des revenus très importants (plus de 150.000 fr.), tandis que l'impôt général français est applicable, en principe, dès que le revenu global est supérieur à 10.000 fr.

Il est donc équitable, dans une certaine mesure, que les revenus de source étrangère soient frappés par l'income-tax.

On ne peut reprocher à notre système d'impôts sur les revenus une fiscalité excessive.

Sans doute la cédule des traitements s'applique-t-elle, contrairement au vœu des experts, non seulement aux revenus produits en France, mais aussi aux salaires d'origine étrangère.

Mais, en la matière, les réformes à effectuer sur le plan national sont subordonnées à l'adoption de mesures analogues par les pays étrangers.

Or, la taxation cédulaire des revenus d'origine étrangère est encore en vigueur dans la plupart des Etats.

En ce qui concerne les entreprises commerciales et industrielles, on remarque qu'elles ne peuvent, en général, être soumises à l'impôt dans un Etat

déterminé que si elles exploitent dans ce pays un « établissement ».

La conception de l'« établissement » varie d'une Nation à l'autre.

En Angleterre et aux Etats-Unis, on cherche à déterminer le lieu où les bénéfices peuvent être considérés comme *réalisés*, et on soumet à l'impôt les « établissements » producteurs effectifs de profits.

Dès lors, on n'impose pas les bureaux d'achats, d'études, de renseignements, etc., pour le motif que ces organismes ne donnent lieu à aucune *réalisation* de bénéfices sur le territoire de l'Etat où ils sont exploités.

En Allemagne, en Belgique, en Italie et dans notre pays, on assujettit à l'impôt les « établissements » de toute nature exploités sur le territoire national dès l'instant qu'ils sont caractérisés par des installations permanentes servant à l'exercice de l'activité imposable.

Ce point de vue paraît plus conforme au principe de l'allégeance économique (Cf. *supra*, p. 16).

Il est certain, par exemple, qu'un bureau d'achats exploité par une entreprise dans un pays étranger concourt, directement, à la *formation* des bénéfices *réalisés* sur la revente des marchandises.

L'entreprise possède « *des intérêts économiques* » sur le territoire de l'Etat où elle exploite le bureau d'achats et elle peut, dès lors, y être équitablement soumise à l'impôt en proportion de ces intérêts.

Le principe de l'imposition des bénéfices au lieu

de leur réalisation effective conduit, en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis, à rechercher, en ce qui concerne les ventes, l'endroit où le contrat peut être considéré comme formé.

Seules donnent lieu à imposition les opérations conclues sur le territoire national.

Par contre, ce critérium n'est pas retenu par les autres Etats qui semblent s'attacher exclusivement au fait de l'exercice d'une activité imposable sur leur territoire, soumise à taxation si elle est déployée à l'aide d'une organisation permanente.

En ce qui concerne l'influence de la nationalité, la tendance générale est à l'égalité de traitement des étrangers et des nationaux.

Exceptionnellement, les Etats-Unis imposent leurs ressortissants quel que soit le lieu de leur domicile et de leur résidence.

Ce procédé découle du principe de l'allégeance politique. Il est condamné, nous l'avons vu, par les experts de la S. D. N. (Cf. *supra*, p. 16) et il faut souhaiter que les divers Etats adoptent un régime d'égalité complète de traitement pour tous les contribuables quelle que soit leur nationalité.



## CONCLUSION

En définitive, la situation des étrangers vis-à-vis des impôts français sur les revenus ne comporte pas de particularités importantes :

L'équivalence de traitement des étrangers et des nationaux constitue la règle générale.

Toutefois, ainsi que nous l'avons indiqué (*supra*, p. 208), les Français non domiciliés dans leur pays sont redevables de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières à raison des coupons de titres étrangers non abonnés qu'ils perçoivent en France, auprès de banquiers ou changeurs.

Par contre, les étrangers non domiciliés dans notre pays peuvent, en pareil cas, être exonérés du paiement de l'impôt.

En dehors de cette anomalie, dont la suppression est à désirer, la nationalité intervient surtout au sujet des dégrèvements pour charges de famille dont l'octroi est à juste titre subordonné à la réciprocité internationale.

L'étude de la situation des étrangers, au regard des impôts sur les revenus nous a conduit à rechercher les conditions d'exigibilité de chaque impôt et les règles de taxation des divers profits suivant le lieu de leur provenance.



Cet examen a fait ressortir entre nos impôts sur les revenus un manque d'homogénéité dont la disparition est des plus souhaitables.

Une différence fondamentale apparaît, tout d'abord, entre les impôts sur les revenus établis par l'Administration des Contributions directes et l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers perçu par l'Administration de l'Enregistrement.

Les inconvénients de cette division, qu'imposent des procédés de taxation distincts, pourraient être atténués par des rapprochements de nature à uniformiser les notions d'établissement de domicile et de résidence qui servent de critères habituels à l'exigibilité de la plupart des impôts sur les revenus.

Il serait intéressant à cet égard de donner une définition précise et générale de ces diverses notions.

Un défaut d'unité existe également entre les impôts sur les revenus dont l'assiette incombe spécialement à l'Administration des Contributions directes.

Tandis que certaines cédules s'appliquent aux seuls profits de source française (Bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices de l'exploitation agricole), l'impôt sur les traitements et salaires atteint, au contraire, les revenus de toute provenance, dès l'instant que les bénéficiaires sont domiciliés dans notre pays.

A notre avis, rien ne justifie un régime spécial pour la cédule des traitements et salaires (Cf.

*supra*, p. 168) d'autant moins que les experts de la Société des Nations ont condamné le principe de la taxation aux impôts cédulaires des revenus provenant de l'étranger (Cf. *supra*, p. 16).

Il conviendrait donc de fixer l'étendue de l'obligation fiscale de façon uniforme pour toutes les cédules.

Un titre préliminaire du Code général pourrait spécifier, par exemple, que les impôts cédulaires s'appliquent aux revenus de toutes catégories *produits en France* ou par l'intermédiaire d'un établissement exploité sur le territoire français (1).

La non imposition à la cédule des émoluments de source étrangère causerait au Trésor un préjudice peu important.

La moins-value qui en résulterait pourrait, du reste, être facilement comblée, notamment par l'institution d'un système de taxation, tant aux impôts cédulaires qu'à l'impôt général, des contribuables quittant le territoire français en cours d'année.

---

(1) Une première étape vers l'uniformisation de nos impôts cédulaires a été accomplie par le décret-loi du 20 juillet 1934 qui a groupé sous un même article les dispositions relatives au taux des divers impôts sur les revenus (à l'exception de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers).

Il est à remarquer que le décret-loi du 20 juillet 1934, dont la ratification devait intervenir avant le 31 octobre suivant, n'a pas encore été approuvé par les Chambres. Il a toutefois force exécutoire jusqu'à décision du Parlement. (Loi du 6 juillet 1934, art. 13.)

Enfin, tant que le régime préconisé par la S. D. N. (1) ne sera pas adopté par la généralité des Etats, il semblerait possible, à l'exemple de ce qui existe dans divers pays étrangers (Angleterre, Italie), de soumettre à l'impôt général sur le revenu les personnes passibles d'un impôt cédulaire en France bien qu'elles n'y possèdent aucune « résidence habituelle ».

Cette modification permettrait à la France de ne pas être en situation désavantagée vis-à-vis des pays étrangers.

Enfin, aucune distinction ne serait plus faite entre les revenus de diverses catégories, pour l'étendue de l'obligation fiscale.

On ne verrait plus un salarié venant s'établir en France, en cours d'année, passible de l'impôt sur les traitements, pour les émoluments perçus avant son arrivée sur notre territoire, tandis que les profits résultant de l'exercice d'une profession libérale à l'étranger échappent à tout impôt cédulaire dans notre pays.

En un mot, le système français d'impôts sur les revenus manque surtout d'homogénéité, et la coordination des diverses cédules paraît indispensable, dans un souci de logique et d'équité.

---

(1) Perception des impôts cédulaires dans le pays de production des revenus. Etablissement des impôts personnels (en particulier des impôts de superposition) au lieu du domicile des bénéficiaires.

## BIBLIOGRAPHIE

---

### DROIT FISCAL.

#### *Ouvrages généraux.*

- ALLIX, *Traité de Science des Finances* (6<sup>e</sup> éd., 1931).  
ALLIX et LECERCLÉ, *L'impôt sur le revenu* (1926).  
BESSON, *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu* (1927).  
BOCQUET, *L'impôt sur le revenu* (Editions de 1926 et de 1933).  
TROTTABAS, *Précis de science et de législation financière* (1933).

#### *Ouvrages spéciaux et documents divers.*

- ALLIX, Cours de Doctorat 1931-1932.  
CASSIN, Cours de Doctorat 1930-1931.  
COMBES, *Traité théorique et pratique des taxes de timbres, de transmission et du revenu, dues par les Sociétés*.  
DURAND et BOURREL, *Impôts sur les revenus. Questions litigieuses* (1934).  
GUÉRANDEL, *L'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales et des charges offices* (1931).  
*L'imposition des entreprises étrangères et nationales* (T. I), 1932 (chapitre réservé à la France).  
MOLODOVSKY, *Le domicile des étrangers en France, au point de vue du droit fiscal*. Thèse Paris, 1934.  
PINEL, *Particularités que présente, au regard des impôts directs,*

*la situation des Français domiciliés hors de France et des étrangers.* Thèse Toulouse (1928).

*Ouvrages de documentation et revues.*

*Bulletin des Contributions directes* (Dupont).

DALLOZ, *Hebdomadaire* (D. H.).

— *Périodique* (jurisprudence générale) (D. P.).

— *Répertoire pratique.*

DE JAUVELLE, *Répertoire général des Contributions directes*, 1906.

*Feuilles de Documentation pratique. Impôts directs* (Lefèbvre).

*Gazette du Palais* (Gaz. Pal.).

*Journal du Droit international privé* (Clunet).

MAGUÉRO, *Répertoire fiscal du commerce et de l'industrie.*

*Recueil des arrêts du Conseil d'Etat* (Lebon).

*Recueil des questions fiscales* (Rec. Quest. fisc.).

*Répertoire périodique de l'Enregistrement* (Garnier).

*Revue de l'Enregistrement* (R. E.).

*Revue des impôts* (R. I.).

SIREY, *Recueil des Lois et Arrêts* (S.).

*Traité alphabétique des droits d'enregistrement* (Maguéro) (T.A.).

*Documents officiels.*

*Bulletin des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre* (B. O. C. D.).

*Circulaires et instructions de la Direction générale des Contributions directes* (Circ. I.).

*Instructions de la Direction générale de l'Enregistrement.*

*Recueil des arrêts de la Commission supérieure des bénéfices de guerre.*

*Recueil officiel des arrêts du Conseil d'Etat* (R. O.).

*Ouvrages divers.*

COLIN et CAPITANT, *Cours élémentaire de droit civil français*, 5<sup>e</sup> édit., 1927.

NIBOYET, *Droit international privé* (1928).

PILLET, *Des personnes morales en droit international* (1914).

DROIT COMPARÉ.

*L'imposition des entreprises étrangères et nationales* (S. D. N.),  
T. I, 1932 ; T. II, 1933.

*Annuaire de législation étrangère.*

*Bulletin de statistique et de législation comparée.*

*Bulletin de la Société de législation comparée.*

*Revue de science et de législation financière.*

*The public general acts*, 8.9 Geo V, Chap. 40 (Recueil des  
lois anglaises).

HISTORIQUE.

ACCARIAS, *Précis de Droit romain.*

DAREMBERT et SAGLIO, *Dictionnaire des antiquités grecques  
et romaines.*

FUSTEL DE COULANGES, *La cité antique.*

DECLAREUIL, *Histoire générale du droit français.*

LARDÉ, *La capitation dans les pays de taille personnelle.*

MARION, *Les impôts directs sous l'ancien régime.*

— *L'impôt sur le revenu au XVIII<sup>e</sup> siècle.*

— *Machault d'Arnouville.*

MOMMSEN, *Histoire romaine.*

MOREAU DE BEAUMONT, *Mémoires concernant les impositions  
et droits en Europe.*

SERRIGNY, *Traité du droit public des Français.*

---



Vu :

*Le Président de la thèse,*

EDGARD ALLIX

Vu :

*Le Doyen,*

EDGARD ALLIX

Vu et permis d'imprimer :

*Le Recteur de l'Académie de Paris,*

S. CHARLÉTY

## TABLE DES MATIÈRES

---

|                                                                                                      | Pages |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| INTRODUCTION . . . . .                                                                               | 1     |
| CHAPITRE PREMIER. — HISTORIQUE ET NOTIONS                                                            |       |
| GÉNÉRALES. . . . .                                                                                   | 5     |
| SECTION I. — <i>Historique</i> . . . . .                                                             | 5     |
| SECTION II. — <i>Notions générales</i> . . . . .                                                     | 14    |
| TITRE PREMIER. — <i>Fondement de l'imposition des étrangers (Allégeance économique)</i> . . . . .    | 14    |
| TITRE II. — <i>Territorialité</i> (le principe de la territorialité de l'impôt est périmé) . . . . . | 17    |
| <i>Alsace-Lorraine.</i> . . . .                                                                      | 19    |
| <i>Colonies, pays de protectorat et pays sous mandat</i> . . . . .                                   | 19    |
| TITRE III. — <i>Nationalité.</i> . . . .                                                             | 19    |
| § 1. — <i>Personnes physiques.</i> . . . .                                                           | 20    |
| 1 <sup>o</sup> <i>Nationalité d'origine</i> . . . . .                                                | 20    |
| 2 <sup>o</sup> <i>Naturalisation</i> . . . . .                                                       | 21    |
| 3 <sup>o</sup> « <i>Heimatlosat</i> » et double nationalité . . . . .                                | 21    |
| 4 <sup>o</sup> <i>Admission des étrangers en France</i> . . . . .                                    | 22    |
| § 2. — <i>Personnes morales</i> . . . . .                                                            | 23    |
| 1 <sup>o</sup> <i>Sociétés</i> . . . . .                                                             | 23    |
| a) <i>Système du centre d'exploitation effective.</i>                                                | 23    |
| b) <i>Système du siège social</i> . . . . .                                                          | 23    |

|                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| c) Reconnaissance en France des Sociétés<br>étrangères . . . . .                               | 24 |
| 2 <sup>o</sup> Associations . . . . .                                                          | 25 |
| Reconnaissance en France des Associations<br>étrangères . . . . .                              | 26 |
| § 3. — Navires . . . . .                                                                       | 27 |
| TITRE IV. — <i>Domicile. Résidence</i> . . . . .                                               | 29 |
| <i>Généralités</i> . . . . .                                                                   | 29 |
| 1. — <i>Domicile</i> . . . . .                                                                 | 30 |
| 2. — <i>Résidence</i> . . . . .                                                                | 33 |
| CHAPITRE II. — IMPÔT FONCIER . . . . .                                                         | 35 |
| § 1. — <i>Influence de la nationalité</i> . . . . .                                            | 35 |
| 1 <sup>o</sup> Contribution foncière des propriétés bâties . . . .                             | 36 |
| a) Exemption des constructions nouvelles . . . .                                               | 36 |
| b) Exemption des habitations à bon marché . . .                                                | 36 |
| c) Exemption des bâtiments ruraux . . . . .                                                    | 37 |
| 2 <sup>o</sup> Contribution foncière des propriétés non bâties. .                              | 38 |
| a) Dégrèvements en faveur des propriétaires<br>exploitants. . . . .                            | 38 |
| b) Atténuations d'impôt pour encourager les<br>semis, plantations ou replantations de bois . . | 39 |
| § 2. — <i>Territorialité de l'impôt</i> . . . . .                                              | 39 |
| (Renvoi aux dispositions communes en ce qui<br>concerne la déduction des intérêts de dettes.)  |    |
| ANNEXE. — <i>Taxe des biens de mainmorte</i> . . . . .                                         | 41 |
| CHAPITRE III. — IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES INDUS-<br>TRIELS ET COMMERCIAUX. . . . .               | 43 |
| SECTION I. — <i>Influence de la nationalité</i> . . . . .                                      | 43 |
| 1. — <i>Personnes imposables</i> . . . . .                                                     | 44 |
| a) Exemptions d'impôt en faveur de certains<br>groupements d'intérêt commun . . . . .          | 44 |

|                                                                                                                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| b) Mariniers étrangers . . . . .                                                                                                                          | 45 |
| 2. — <i>Déclarations des redevables</i> . . . . .                                                                                                         | 46 |
| 3. — <i>Calcul de l'impôt</i> . . . . .                                                                                                                   | 47 |
| SECTION II. — <i>Conditions de l'assujettissement à l'impôt des entreprises étrangères. Lieu de l'imposition</i> . . . . .                                |    |
| 48                                                                                                                                                        |    |
| TITRE PREMIER. — <i>Notion d'établissement. Lieu d'imposition</i> . . . . .                                                                               |    |
| 48                                                                                                                                                        |    |
| § 1. — <i>Notion d'établissement</i> . . . . .                                                                                                            | 48 |
| § 2. — <i>Lieu d'imposition</i> . . . . .                                                                                                                 | 55 |
| TITRE II. — <i>Entreprises imposables</i> . . . . .                                                                                                       |    |
| 56                                                                                                                                                        |    |
| 1. — <i>Bureaux d'achats</i> . . . . .                                                                                                                    | 58 |
| <i>Entreprises algériennes ayant des bureaux d'achats en France</i> . . . . .                                                                             | 64 |
| 2. — <i>Usines ou ateliers de fabrication en France</i> .                                                                                                 | 64 |
| 3. — <i>Entreprises de vente en France de produits achetés ou fabriqués à l'étranger</i> . . . . .                                                        | 65 |
| a) <i>Ventes directement effectuées en France par les maisons étrangères</i> . . . . .                                                                    | 65 |
| b) <i>Ventes effectuées par l'intermédiaire d'un magasin, d'une succursale ou d'un dépôt exploités en France par des entreprises étrangères</i> . . . . . | 65 |
| c) <i>Ventes effectuées par l'intermédiaire de représentants en France</i> . . . . .                                                                      | 67 |
| 4. — <i>Exercice, en France, d'activités industrielles ou commerciales diverses</i> . . . . .                                                             | 70 |
| 5. — <i>Sociétés ayant leur siège social en France, mais n'y exerçant pas d'opérations commerciales</i> . . . . .                                         | 73 |
| 6. — <i>Revenus tirés de brevets d'inventions</i> . . . . .                                                                                               | 74 |
| 7. — <i>Succursales en France des banques étrangères</i> . . . . .                                                                                        | 76 |
| 8. — <i>Stands des maisons étrangères dans une exposition internationale</i> . . . . .                                                                    | 76 |

|                                                                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 9. — <i>Entreprises étrangères de navigation maritime.</i> . . . . .                                                                                                  | 77  |
| <i>Agences aux colonies de compagnies françaises de navigation maritime.</i> . . . . .                                                                                | 82  |
| 10. — <i>Compagnies de navigation aérienne.</i> . . . .                                                                                                               | 82  |
| TITRE III. — <i>Détermination du bénéfice</i> . . . . .                                                                                                               | 84  |
| 1. — <i>L'impôt frappe, en principe, la totalité des bénéfices réalisés par les établissements stables exploités en France, mais ces bénéfices seulement.</i> . . . . | 84  |
| 2. — <i>Bénéfices indirectement transférés à l'étranger par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente.</i> . . . . .                           | 86  |
| 3. — <i>Non déduction des pertes subies à l'étranger.</i> . . . .                                                                                                     | 87  |
| 4. — <i>Ventilation des bénéfices.</i> . . . . .                                                                                                                      | 87  |
| a) <i>Détermination du bénéfice d'après le chiffre d'affaires de l'établissement exploité en France</i> . . . . .                                                     | 89  |
| b) <i>Méthode de répartition fractionnaire et méthodes empiriques</i> . . . . .                                                                                       | 90  |
| 5. — <i>Déductions à faire subir aux bénéfices</i> . . . .                                                                                                            | 91  |
| <i>Frais et charges professionnels</i> . . . . .                                                                                                                      | 91  |
| <i>Déduction des revenus fonciers et mobiliers.</i> . . . .                                                                                                           | 93  |
| <i>Revenus fonciers</i> . . . . .                                                                                                                                     | 94  |
| <i>Revenus mobiliers.</i> . . . . .                                                                                                                                   | 94  |
| TITRE IV. — <i>Régime spécial applicable aux entreprises d'assurance, de capitalisation ou d'épargne.</i> . . . .                                                     | 95  |
| 1. — <i>Généralités</i> . . . . .                                                                                                                                     | 95  |
| 2. — <i>Conditions de l'imposition en France des compagnies étrangères d'assurances, de capitalisation ou d'épargne.</i> . . . . .                                    | 97  |
| SECTION III. — <i>Régime spécial à l'égard de la Sarre, de la Belgique, de l'Italie et des Etats-Unis</i> . . . .                                                     | 101 |
| 1. — <i>Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.</i> . . . .                                                                                                     | 102 |

|                                                                                                                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. — <i>Convention franco-belge du 16 mai 1931</i> . .                                                                                                               | 103 |
| 3. — <i>Convention franco-italienne du 16 juin 1930.</i>                                                                                                             | 104 |
| 4. — <i>Convention franco-américaine du 27 avril</i><br>1932 . . . . .                                                                                               | 106 |
| <i>Observations générales</i> . . . . .                                                                                                                              | 109 |
| ANNEXE I. — <i>Taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.</i>                                                                                                          | 110 |
| ANNEXE II. — <i>Taxe d'apprentissage.</i> . . . .                                                                                                                    | 112 |
| ANNEXE III. — <i>Redevance des mines</i> . . . . .                                                                                                                   | 114 |
| ANNEXE IV. — <i>Contribution des patentes.</i> . . . .                                                                                                               | 115 |
| <i>Conditions de l'imposition des entreprises étrangères.</i>                                                                                                        | 116 |
| 1 <sup>o</sup> Bureaux d'achats . . . . .                                                                                                                            | 117 |
| 2 <sup>o</sup> Magasins de ventes, dépôts. Bureaux d'étu-<br>des et organismes quelconques servant à<br>l'exercice d'une profession patentable en<br>France. . . . . | 118 |
| 3 <sup>o</sup> Opérations conclues directement en France<br>par les maisons étrangères . . . . .                                                                     | 120 |
| 4 <sup>o</sup> Opérations conclues en France par l'inter-<br>médiaire de représentants . . . . .                                                                     | 120 |
| 5 <sup>o</sup> Entreprises effectuant leurs opérations com-<br>merciales ou industrielles à l'étranger et dont<br>le siège se trouve en France . . . . .             | 121 |
| 6 <sup>o</sup> Adjudicataires de marchés publics . . . .                                                                                                             | 121 |
| 7 <sup>o</sup> Commis-voyageurs étrangers. . . . .                                                                                                                   | 122 |
| 8 <sup>o</sup> Associés en nom collectif . . . . .                                                                                                                   | 122 |
| 9 <sup>o</sup> Majorations de droits applicables aux entre-<br>prises à succursales multiples. . . . .                                                               | 122 |
| 10 <sup>o</sup> Entreprises étrangères participant à une<br>exposition internationale, officielle ou offi-<br>ciellement reconnue . . . . .                          | 124 |
| 11 <sup>o</sup> Compagnies étrangères de navigation ma-<br>ritime . . . . .                                                                                          | 124 |
| En principe, non application à la patente du                                                                                                                         |     |



|                                                                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| système d'exemptions réciproques prévu par<br>la loi du 29 avril 1926 . . . . .                                                        | 125 |
| ANNEXE V. — <i>Contribution extraordinaire sur les<br/>          bénéfices de guerre.</i> . . . . .                                    | 126 |
| CHAPITRE IV. — IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE<br>L'EXPLOITATION AGRICOLE . . . . .                                                         | 128 |
| § 1. — <i>Territorialité de l'impôt</i> . . . . .                                                                                      | 128 |
| Lieu d'imposition . . . . .                                                                                                            | 130 |
| Imposition des terrains d'agrément . . . . .                                                                                           | 132 |
| § 2. — <i>Régimes particuliers résultant des conven-<br/>          tions internationales</i> . . . . .                                 | 132 |
| 1 <sup>o</sup> Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.                                                                           | 132 |
| 2 <sup>o</sup> Convention franco-belge du 16 mai 1931. .                                                                               | 133 |
| 3 <sup>o</sup> Convention franco-italienne du 16 juin 1930.                                                                            | 133 |
| CHAPITRE V. — IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS ET<br>SALAIRES. . . . .                                                                        | 135 |
| SECTION I. — <i>Influence de la nationalité</i> . . . . .                                                                              | 135 |
| 1. — <i>Exemption des pensions de guerre.</i> . . . .                                                                                  | 135 |
| 2. — <i>Abattement spécial prévu en faveur des mu-<br/>          tilés</i> . . . . .                                                   | 136 |
| 3. — <i>Obligations des employeurs.</i> . . . . .                                                                                      | 137 |
| SECTION II. — <i>Conditions d'assujettissement à l'im-<br/>          pôt : domicile, lieu d'imposition</i> . . . . .                   | 139 |
| § 1. — <i>Domicile. Lieu d'imposition</i> . . . . .                                                                                    | 139 |
| 1 <sup>o</sup> Le « domicile » est un domicile de fait qui<br>ne se confond pas avec le domicile défini<br>par le Code civil . . . . . | 141 |
| Généralités. . . . .                                                                                                                   | 141 |
| a) Réponses ministérielles . . . . .                                                                                                   | 143 |
| b) Décisions de jurisprudence. . . . .                                                                                                 | 144 |
| 2 <sup>o</sup> La « résidence habituelle » qui justifie l'assu-                                                                        |     |

|                                                                                                                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| jettissement à l'impôt général ne paraît pas suffisante pour autoriser l'imposition à la cédula des traitements et salaires . . . . .                                                   | 145 |
| 3 <sup>o</sup> La notion de « domicile » au sens de l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917 se rapproche du « domicile » visé par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 . . . . . | 149 |
| 4 <sup>o</sup> Dans certains cas exceptionnels l'impôt sur les traitements et salaires est exigible bien qu'il n'existe en France ni domicile réel, ni résidence . . . . .              | 152 |
| § 2. — <i>Imposition des revenus de source étrangère.</i>                                                                                                                               | 153 |
| Réponses ministérielles . . . . .                                                                                                                                                       | 153 |
| Jurisprudence . . . . .                                                                                                                                                                 | 155 |
| Cas particuliers : Administrateurs de Sociétés .                                                                                                                                        | 155 |
| Représentants de commerce . . . . .                                                                                                                                                     | 156 |
| SECTION III. — <i>Imposition des revenus perçus par des personnes non domiciliées en France</i> . . . . .                                                                               | 157 |
| SECTION IV. — <i>Régimes particuliers résultant des conventions internationales</i> . . . . .                                                                                           | 159 |
| 1. — <i>Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.</i>                                                                                                                               | 160 |
| 2. — <i>Convention franco-belge du 16 mai 1931 . .</i>                                                                                                                                  | 160 |
| 3. — <i>Convention franco-italienne du 6 juin 1930.</i>                                                                                                                                 | 162 |
| 4. — <i>Convention franco-américaine du 27 avril 1932 . . . . .</i>                                                                                                                     | 163 |
| <i>Observations générales (Critique du système d'imposition des revenus de source étrangère).</i> . .                                                                                   | 164 |
| CHAPITRE VI. — IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES . . . . .                                                                                                       | 172 |
| <i>Influence de la nationalité</i> . . . . .                                                                                                                                            | 172 |
| § 1. — <i>Conditions d'assujettissement à l'impôt. Lieu d'imposition. Taxation des revenus suivant leur origine territoriale.</i> . . . . .                                             | 173 |

|                                                                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1 <sup>o</sup> Professions dont l'exercice nécessite l'utilisation d'installations permanentes . . . . .                                         | 175 |
| 2 <sup>o</sup> Revenus dont la production n'exige, de la part des bénéficiaires, l'utilisation d'aucune installation professionnelle . . . . .   | 178 |
| § 2. — <i>Imposition des revenus perçus par les contribuables qui n'ont pas en France d'installations professionnelles permanentes</i> . . . . . | 180 |
| § 3. — <i>Régimes spéciaux résultant des conventions internationales</i> . . . . .                                                               | 182 |
| 1 <sup>o</sup> Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.                                                                                     | 182 |
| 2 <sup>o</sup> Convention franco-belge du 16 mai 1931 .                                                                                          | 183 |
| 3 <sup>o</sup> Convention franco-italienne du 16 juin 1930.                                                                                      | 185 |
| 4 <sup>o</sup> Convention franco-américaine, 27 avril 1932.                                                                                      | 186 |
| <i>Observations générales</i> . . . . .                                                                                                          | 187 |

## CHAPITRE VII. — IMPÔTS SUR LE REVENU DES CAPITAUX MOBILIERS . . . . . 189

### SECTION I. — *Impôt sur le revenu des valeurs mobilières* . . . . . 189

#### TITRE PREMIER. — *Valeurs françaises* . . . . . 190

##### § 1. — *Que faut-il entendre par valeurs françaises ?* 190

##### § 2. — *Exception au principe de l'équivalence de taxation des valeurs françaises et étrangères. Avantages particuliers accordés aux valeurs françaises.* . . 191

###### 1<sup>o</sup> Exemption d'impôt prévue en faveur de certains groupements d'intérêt commun . . 191

###### 2<sup>o</sup> Fusion de sociétés . . . . . 191

###### 3<sup>o</sup> Sociétés mères . . . . . 192

###### 4<sup>o</sup> Remboursement de l'impôt sur le revenu aux petits rentiers porteurs de certaines valeurs françaises . . . . . 194

|                                                                                                                                                         |  |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-----|
| TITRE II. — <i>Aperçu du régime de taxation des valeurs étrangères</i> . . . . .                                                                        |  | 194 |
| § 1. — <i>Valeurs abonnées</i> . . . . .                                                                                                                |  | 196 |
| 1 <sup>o</sup> Sociétés étrangères dont les titres circulent en France . . . . .                                                                        |  | 197 |
| 2 <sup>o</sup> Sociétés étrangères ayant pour objet des biens, meubles ou immeubles, en France sans y avoir de titres en circulation . . . . .          |  | 197 |
| Généralités. . . . .                                                                                                                                    |  | 197 |
| Exceptions :                                                                                                                                            |  |     |
| Entreprises étrangères de navigation maritime. . . . .                                                                                                  |  | 203 |
| Stands de sociétés étrangères dans une exposition internationale. . . . .                                                                               |  | 204 |
| Comparaison avec l'exigibilité de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux . . . . .                                                        |  | 204 |
| 3 <sup>o</sup> Sociétés étrangères dont les titres circulent en France et qui ont pour objet des biens, meubles ou immeubles, dans notre pays . . . . . |  | 206 |
| § 2. — <i>Valeurs non abonnées</i> . . . . .                                                                                                            |  | 207 |
| <i>Généralités</i> . . . . .                                                                                                                            |  | 207 |
| 1 <sup>o</sup> Produits encaissés en France par l'intermédiaire de professionnels . . . . .                                                             |  | 208 |
| Domicile. . . . .                                                                                                                                       |  | 210 |
| Résidence . . . . .                                                                                                                                     |  | 210 |
| Etablissement . . . . .                                                                                                                                 |  | 211 |
| Affidavits . . . . .                                                                                                                                    |  | 211 |
| 2 <sup>o</sup> Produits encaissés à l'étranger . . . . .                                                                                                |  | 212 |
| Domicile. . . . .                                                                                                                                       |  | 213 |
| Paiement de l'impôt, déclaration . . . . .                                                                                                              |  | 215 |
| Exemptions . . . . .                                                                                                                                    |  | 216 |

SECTION II. — *Impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements* . . . . . 217

§ 1. — *Non influence de la nationalité du créancier et du débiteur* . . . . . 217

1<sup>o</sup> *Prêts consentis au moyen de fonds empruntés* . . . . . 218

2<sup>o</sup> *Exemption d'impôts prévue en faveur de certains groupements d'intérêt commun* . . 218

§ 2. — *Conditions d'exigibilité de l'impôt.* . . . 218

*Domicile, résidence habituelle, établissement.* 220

§ 3. — *Mode de paiement de l'impôt* . . . . . 221

SECTION III. — *Régimes spéciaux résultant de divers accords internationaux ou de dispositions particulières* . . . . . 223

1. — *Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.* 223

2. — *Convention franco-belge du 16 mai 1931* . . 224

3. — *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.* 227

4. — *Convention franco-américaine du 27 avril 1932* . . . . . 229

5. — *Relations avec la Tunisie. Loi du 20 juillet 1932 pour éviter la superposition d'impôts français et tunisiens.* . . . . . 231

(Renvoi au titre des dispositions communes en ce qui concerne les immunités diplomatiques.)

CHAPITRE VIII. — *Impôt général sur le revenu* . . . 233

SECTION I. — *Influence de la nationalité* . . . . . 233

1. — *Les étrangers ne sont pas soumis à l'obligation de la déclaration spéciale des avoirs à l'étranger.* . . . . . 234

2. — *Exemption de certaines pensions d'invalidité* . . . . . 234

|                                                                                                                              |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| SECTION II. — Conditions d'assujettissement à l'impôt. Résidence habituelle. . . . .                                         | 235 |
| 1. — Généralités . . . . .                                                                                                   | 235 |
| 2. — Que doit-on entendre par résidence habituelle ? . . . . .                                                               | 238 |
| a) Date à retenir pour l'appréciation de la résidence habituelle . . . . .                                                   | 239 |
| b) Disposition d'une habitation en France à titre de propriétaire ou d'usufruitier . . . . .                                 | 241 |
| c) Disposition d'une habitation à titre de locataire. . . . .                                                                | 243 |
| 3. — Personnes ayant en France le lieu de leur séjour principal. . . . .                                                     | 247 |
| SECTION III. — Distinction des deux catégories de redevables, domicile, résidence . . . . .                                  | 250 |
| 1. — Domicile . . . . .                                                                                                      | 250 |
| 2. — Contribuables ayant leur domicile réel en France. . . . .                                                               | 254 |
| 3. — Contribuables n'ayant en France qu'une ou plusieurs résidences . . . . .                                                | 256 |
| 4. — Personnes ayant en France le lieu de leur séjour principal. . . . .                                                     | 257 |
| 5. — Examen comparatif des conditions d'exigibilité de la cédule des traitements et salaires et de l'impôt général . . . . . | 258 |
| SECTION IV. — Bases d'impositions . . . . .                                                                                  | 259 |
| TITRE PREMIER. — Imposition des étrangers ayant leur domicile réel en France. . . . .                                        | 259 |
| 1. — Imposition des revenus de source étrangère. . . . .                                                                     | 259 |
| 2. — Particularités que présente l'imposition des étrangers ayant leur domicile réel en France . . . . .                     | 261 |
| 3. — Frais et charges déductibles . . . . .                                                                                  | 262 |



|                                                                                                                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| TITRE II. — <i>Imposition des étrangers n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences</i> . . . . .                                                | 263 |
| § 1. — <i>Généralités</i> . . . . .                                                                                                                                                         | 263 |
| § 2. — <i>Bases de l'imposition forfaitaire</i> . . . . .                                                                                                                                   | 267 |
| 1 <sup>o</sup> Valeur locative . . . . .                                                                                                                                                    | 267 |
| a) Date à considérer . . . . .                                                                                                                                                              | 267 |
| b) Locataires. . . . .                                                                                                                                                                      | 267 |
| c) Propriétaires. . . . .                                                                                                                                                                   | 269 |
| d) Dépendances . . . . .                                                                                                                                                                    | 270 |
| e) Pluralité de résidences . . . . .                                                                                                                                                        | 271 |
| 2 <sup>o</sup> Non déduction des charges . . . . .                                                                                                                                          | 272 |
| 3 <sup>o</sup> Application des déductions pour situation et charges de famille. . . . .                                                                                                     | 272 |
| 4 <sup>o</sup> Application des majorations spéciales ré-<br>vues pour les célibataires de plus de 30 ans,<br>et les gens mariés sans enfants . . . . .                                      | 272 |
| 5 <sup>o</sup> Déclaration non exigible . . . . .                                                                                                                                           | 273 |
| 6 <sup>o</sup> Imposition des droits omis . . . . .                                                                                                                                         | 274 |
| 7 <sup>o</sup> Caractère obligatoire de l'imposition sui-<br>vant le régime forfaitaire. . . . .                                                                                            | 275 |
| § 3. — <i>Revenus de source française supérieurs<br/>    au forfait</i> . . . . .                                                                                                           | 275 |
| 1 <sup>o</sup> Que faut-il entendre par propriétés ? . . . .                                                                                                                                | 276 |
| 2 <sup>o</sup> Déduction des charges . . . . .                                                                                                                                              | 278 |
| 3 <sup>o</sup> Obligation de souscrire une déclaration . . .                                                                                                                                | 280 |
| § 4. — <i>Exceptions au régime de l'imposition des<br/>    personnes n'ayant pas leur domicile réel en<br/>    France, mais y possédant une ou plusieurs rési-<br/>    dences</i> . . . . . | 282 |
| TITRE III. — <i>Lieu d'imposition</i> . . . . .                                                                                                                                             | 284 |
| TITRE IV. — <i>Imposition des revenus de l'année du<br/>    décès</i> . . . . .                                                                                                             | 285 |

SECTION V. — *Régimes particuliers résultant des conventions internationales* . . . . . 286

1. — *Convention franco-sarraise du 5 juillet 1922.* 286

2. — *Convention franco-belge du 16 mai 1931* . . 288

3. — *Convention franco-italienne du 16 juin 1930.* 289

4. — *Convention franco-américaine du 27 avril 1932* . . . . . 291

ANNEXE. — *Contribution mobilière* . . . . . 292

CHAPITRE IX. — DISPOSITIONS COMMUNES ET GÉNÉRALES. . . . . 295

SECTION I. — *Déductions et réductions pour charges et situation de famille* . . . . . 295

§ 1. — *Conditions d'application aux étrangers des dégrèvements pour charges de famille (art. 44 de la loi du 22 mars 1924)* . . . . . 295

§ 2. — *Nature des atténuations d'impôts auxquelles s'applique l'article 44 de la loi du 22 mars 1924* . . . . . 300

1<sup>o</sup> Réductions . . . . . 301

a) *Impôt sur les traitements et salaires* . . 301

b) *Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, cédule des professions non commerciales* . . . . . 302

2<sup>o</sup> Déductions . . . . . 302

a) *Déductions pour charges de famille.* . . 302

b) *Déductions pour situation de famille, c'est-à-dire pour charges de mariage.* . . 303

§ 3. — *Personnes à charge* . . . . . 305

§ 4. — *Attribution des dégrèvements pour charges de famille, déclaration* . . . . . 305

|                                                                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| SECTION II. — <i>Déduction des intérêts de dettes.</i> . . . .                                                                    | 307 |
| 1. — <i>Dettes hypothécaires.</i> . . . . .                                                                                       | 307 |
| 2. — <i>Dettes chirographaires.</i> . . . . .                                                                                     | 309 |
| SECTION III. — <i>Exemptions diplomatiques</i> . . . .                                                                            | 310 |
| § 1. — <i>Généralités</i> . . . . .                                                                                               | 310 |
| § 2. — <i>Anciennes contributions directes.</i> . . . .                                                                           | 312 |
| 1 <sup>o</sup> Contributions mobilières et taxes annexes .                                                                        | 312 |
| 2 <sup>o</sup> Contributions des patentes et taxes annexes.                                                                       | 313 |
| 3 <sup>o</sup> Contribution foncière et taxes annexes . .                                                                         | 314 |
| § 3. — <i>Impôts cédulaires.</i> . . . . .                                                                                        | 315 |
| 1 <sup>o</sup> Impôt sur les traitements et salaires . . .                                                                        | 315 |
| 2 <sup>o</sup> Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.                                                                        | 316 |
| § 4. — <i>Impôt général sur le revenu</i> . . . . .                                                                               | 317 |
| 1 <sup>o</sup> Conditions de l'exemption : réciprocité. .                                                                         | 318 |
| 2 <sup>o</sup> Situation des agents diplomatiques ou<br>consulaires exerçant en France une profes-<br>sion particulière . . . . . | 319 |
| 3 <sup>o</sup> Nationalité des agents . . . . .                                                                                   | 320 |
| a) Agents diplomatiques. . . . .                                                                                                  | 320 |
| b) Agents consulaires . . . . .                                                                                                   | 321 |
| 4 <sup>o</sup> Personnes auxquelles s'applique l'exemption.                                                                       | 321 |
| a) Aux agents diplomatiques. . . . .                                                                                              | 321 |
| b) Aux consuls . . . . .                                                                                                          | 322 |
| 5 <sup>o</sup> Situation particulière des consuls de l'An-<br>gleterre . . . . .                                                  | 322 |
| 6 <sup>o</sup> Portée de l'exemption . . . . .                                                                                    | 323 |
| SECTION IV. — <i>Essai de garantie du paiement de<br/>l'impôt par les bailleurs</i> . . . . .                                     | 324 |
| SECTION V. — <i>Conventions internationales. Doubles<br/>impositions. Évasion fiscale.</i> . . . . .                              | 325 |
| § 1. — <i>Doubles impositions et évasion fiscale.</i>                                                                             |     |

|                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| <i>Solutions théoriques du problème de la double imposition . . . . .</i> | 325 |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 2. — <i>Solutions positives du problème de la double imposition et de l'évasion fiscale (en ce qui concerne la France). . . . .</i> | 329 |
| 1 <sup>o</sup> Convention franco-sarroise du 5 juillet 1922.                                                                          | 329 |
| 2 <sup>o</sup> Convention franco-monégasque du 26 juin 1925 . . . . .                                                                 | 330 |
| 3 <sup>o</sup> Convention franco-belge du 16 mai 1931 .                                                                               | 330 |
| 4 <sup>o</sup> Convention franco-italienne du 16 juin 1930.                                                                           | 331 |
| 5 <sup>o</sup> Convention franco-américaine du 27 avril 1932 . . . . .                                                                | 333 |
| 6 <sup>o</sup> Tunisie . . . . .                                                                                                      | 334 |
| Observations générales. . . . .                                                                                                       | 335 |

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| CHAPITRE X. — DROIT COMPARÉ . . . . . | 337 |
| Généralités. . . . .                  | 337 |

|                                               |     |
|-----------------------------------------------|-----|
| SECTION I. — <i>Grande-Bretagne</i> . . . . . | 338 |
|-----------------------------------------------|-----|

|                                                                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 1. — <i>Résidence</i> . . . . .                                                                                                                        | 338 |
| § 2. — <i>Cédules</i> . . . . .                                                                                                                          | 340 |
| 1 <sup>o</sup> Cédule A : Revenus de la propriété immobilière . . . . .                                                                                  | 340 |
| 2 <sup>o</sup> Cédule B : Revenu tiré de l'occupation des terres . . . . .                                                                               | 340 |
| 3 <sup>o</sup> Cédule C : Revenus des valeurs publiques anglaises ou étrangères . . . . .                                                                | 340 |
| 4 <sup>o</sup> Cédule D : Revenu du commerce des professions et métiers ; intérêts et profits quelconques non compris dans les autres cédules            | 341 |
| a) Revenus auxquels elle s'applique. . . .                                                                                                               | 341 |
| b) Conditions de l'imposition des entreprises étrangères exerçant dans le Royaume-Uni, un commerce, une industrie, un métier ou une profession . . . . . | 341 |

|                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Ventilation des bénéfices. . . . .                                                          | 344 |
| c) Exemption réciproque des compagnies<br>étrangères de navigation maritime . . .           | 344 |
| 5 <sup>o</sup> Cédule E . . . . .                                                           | 344 |
| § 3. — <i>Taux de l'impôt. Abattements.</i> . . . .                                         | 345 |
| § 4. — <i>Surtaxe.</i> . . . .                                                              | 346 |
| § 5. — <i>Conventions internationales en vue d'éviter<br/>la double imposition.</i> . . . . | 346 |
| SECTION II. — <i>Allemagne.</i> . . . .                                                     | 348 |
| 1. — <i>Obligation fiscale illimitée.</i> . . . .                                           | 349 |
| 2. — <i>Obligation fiscale limitée.</i> . . . .                                             | 351 |
| 3. — <i>Imposition des entreprises étrangères en<br/>Allemagne.</i> . . . .                 | 352 |
| a) Entreprises ayant en Allemagne un éta-<br>blissement ou un représentant permanent .      | 352 |
| Ventilation des bénéfices. . . . .                                                          | 353 |
| b) Entreprise n'ayant en Allemagne ni éta-<br>blissement, ni représentant permanent. . .    | 354 |
| 4. — <i>Influence de la nationalité.</i> . . . .                                            | 355 |
| 5. — <i>Conventions internationales.</i> . . . .                                            | 355 |
| SECTION III. — <i>Belgique.</i> . . . .                                                     | 358 |
| 1. — <i>Domicile. Résidence.</i> . . . .                                                    | 358 |
| 2. — <i>Contribution foncière.</i> . . . .                                                  | 359 |
| 3. — <i>Taxe mobilière.</i> . . . .                                                         | 359 |
| 4. — <i>Taxe professionnelle.</i> . . . .                                                   | 362 |
| a) Conditions d'imposition des entreprises<br>étrangères en Belgique. . . . .               | 362 |
| b) Ventilation des bénéfices . . . . .                                                      | 364 |
| c) Exemption des compagnies étrangères de<br>navigation . . . . .                           | 364 |
| 5. — <i>Impôt complémentaire personnel.</i> . . . .                                         | 365 |
| 6. — <i>Influence de la nationalité.</i> . . . .                                            | 365 |
| 7. — <i>Conventions internationales.</i> . . . .                                            | 366 |

SECTION IV. — *Etats-Unis*. . . . . 367

1. — *Application de l'impôt aux personnes physiques* . . . . . 367
2. — *Application de l'impôt aux personnes morales*. . . . . 368
3. — *Conditions de l'imposition des entreprises étrangères* . . . . . 369
  - a) *Ventilation des bénéfices* . . . . . 370
  - b) *Exemptions des compagnies étrangères de navigation* . . . . . 370
4. — *Abattements pour charges de famille* . . . . 371
5. — *Précompte des impôts payés à l'étranger sur le montant de l'impôt fédéral* . . . . . 371
6. — *Supertaxe* . . . . . 372

SECTION V. — *Italie*. . . . . 373

1. — *Impôt sur la propriété non bâtie et sur la propriété bâtie* . . . . . 374
  2. — *Impôt sur les revenus de la richesse mobilière*. 374
    - Domicile. Résidence. . . . . 376
    - Revenus produits en Italie. Conditions de l'assujettissement à l'impôt des entreprises étrangères . . . . . 377
    - Ventilation des bénéfices. . . . . 378
  3. — *Impôt sur les revenus agricoles au titre de la richesse mobilière* . . . . . 379
  4. — *Impôt complémentaire*. . . . . 380
  5. — *Impôt sur les célibataires* . . . . . 381
  6. — *Conventions internationales* . . . . . 381
- CONCLUSION (Droit comparé) . . . . . 382

CONCLUSION . . . . . 389

BIBLIOGRAPHIE . . . . . 393

---



---

Etablissements ANDRÉ BRULLIARD, Saint-Dizier (Haute-Marne). — 1935

---











